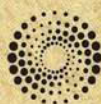


Los Negocios Fiduciarios en la Imposición sobre la Renta

ANDRÉS BÁEZ MORENO

PRÓLOGO
CARLOS PALAO TABOADA



THOMSON REUTERS

Consejo de Redacción

JAVIER MOSCOSO DEL PRADO MUÑOZ

Presidente

Fiscal

LUIS MARÍA CAZORLA PRIETO

Vicepresidente

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Abogado

AMALIA IRABURU ALLEGUE

Secretaria

Editora Jefe

MANUEL RAMÓN ALARCÓN CARACUEL

Catedrático de Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social

JOSÉ MARÍA ÁLVAREZ-CIENFUEGOS SUÁREZ

Magistrado de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo

ALBERTO BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO

Catedrático de Derecho Mercantil. Abogado

FERNANDO BIURRUN ABAD

Director de Publicaciones. Abogado

FRANCESC DE PAULA CAMINAL BADÍA

Abogado

FAUSTINO CORDÓN MORENO

Catedrático de Derecho Procesal. Abogado

EUGENIO GAY MONTALVO

Magistrado del Tribunal Constitucional

JUAN MARTÍN QUERALT

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Abogado

LUIS MARTÍN REBOLLO

Catedrático de Derecho Administrativo

JULIO MUERZA ESPARZA

Catedrático de Derecho Procesal

GONZALO QUINTERO OLIVARES

Catedrático de Derecho Penal

ENRIQUE RUBIO TORRANO

Catedrático de Derecho Civil

ANTONIO V. SEMPERE NAVARRO

Catedrático de Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social

EUGENIO SIMÓN ACOSTA

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Abogado

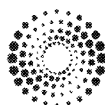
LOS NEGOCIOS FIDUCIARIOS EN LA IMPOSICIÓN SOBRE LA RENTA

ANDRÉS BÁEZ MORENO
Doctor en Derecho
Profesor de Derecho Financiero y Tributario
de la Universidad Pública de Navarra

LOS NEGOCIOS FIDUCIARIOS EN LA IMPOSICIÓN SOBRE LA RENTA

Prólogo
CARLOS PALAO TABOADA
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Autónoma de Madrid

ARANZADI



THOMSON REUTERS

Primera edición, 2009

El editor no se hace responsable de las opiniones recogidas, comentarios y manifestaciones vertidas por los autores. La presente obra recoge exclusivamente la opinión de su autor como manifestación de su derecho de libertad de expresión.

Reservados todos los derechos. El contenido de esta publicación no puede ser reproducido, ni en todo ni en parte, ni transmitido, ni registrado por ningún sistema de recuperación de información, en ninguna forma ni por ningún medio, sin el permiso previo, por escrito, de Editorial Aranzadi, SA.

Thomson Reuters y el logotipo de Thomson Reuters son marcas de Thomson Reuters

Aranzadi es una marca de Thomson Reuters (Legal) Limited

© 2009 [Thomson Reuters (Legal) Limited / Andrés Báez Moreno]

Editorial Aranzadi, SA
Camino de Galar, 15
31190 Cizur Menor (Navarra)

Imprime: Rodona Industria Gráfica, SL
Polígono Agustinos, Calle A, Nave D-11
31013 - Pamplona

Depósito Legal: NA 979/2009

ISBN 978-84-8355-962-8

Printed in Spain. Impreso en España

Para Verónica, por todo y porque sí.

Sumario

	<u>Página</u>
ABREVIATURAS	13
PRÓLOGO	17
AGRADECIMIENTOS	27
INTRODUCCIÓN	29
1. El anómalo planteamiento del problema de los conceptos jurídico privados en el presupuesto de hecho de las normas tributarias y los negocios fiduciarios	29
2. Objeto y metodología	45

CAPÍTULO I

LOS NEGOCIOS FIDUCIARIOS COMO ALTERACIÓN ARTIFICIOSA DE LOS CRITERIOS DE ATRIBUCIÓN DE RENTAS. UNA SOLUCIÓN DESDE LA INTERPRETACIÓN DEL ELEMENTO SUBJETIVO DEL HECHO IMPONIBLE

1. Introducción	55
2. Los casos-tipo de negocio fiduciario. Elementos comunes: la alteración artificiosa de los criterios de atribución de renta con finalidad elusiva ..	56
3. El elemento subjetivo del hecho imponible en los impuestos que recaen sobre la renta. Descripción normativa	61
3.1. El concepto de elemento subjetivo del hecho imponible y los posibles motivos de su preterición doctrinal y jurisprudencial	62
3.2. Las reglas reguladoras del elemento subjetivo del hecho imponible en los impuestos que recaen sobre la renta (Las cláusulas generales de imputación de rentas)	66
3.2.1. El elemento subjetivo del hecho imponible en los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, sobre la Renta de los No Residentes y sobre el Patrimonio. La relevancia del artículo 7 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio (LIP) .	68

	<i>Página</i>
3.2.2. El elemento subjetivo del hecho imponible en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (contribuyente persona jurídica). La obtención de renta y los criterios contables de imputación de ingresos y gastos	71
3.2.3. El elemento subjetivo del hecho imponible en los impuestos que recaen sobre la renta y los problemas de interpretación de la norma tributaria	74
4. Punto de partida metodológico: la interpretación económica «corregida» como instrumento hermenéutico en Derecho Tributario	76
4.1. La inexistencia de «puntos de partida metodológicos» en la interpretación económica/funcional clásica. «La interpretación económica en el período de entreguerras»	77
4.2. La concepción hermenéutica de Karl Larenz: el sentido posible de las palabras como límite a la actividad interpretativa	84
4.3. Las ventajas del concepto de interpretación propuesto en contraste con algunas posiciones doctrinales y/o jurisprudenciales clásicas y «postmodernas»	87
4.3.1. La imposibilidad de establecer límites claros y practicables entre la actividad interpretativa e integrativa	89
4.3.2. La ineptitud de la norma tributaria recaudatoria para la interpretación teleológica	97
4.3.3. Sobre los perturbadores conceptos de «interpretación literal», «restrictiva» y «extensiva»	114
4.3.4. La teoría de la «presunción de interpretación coincidente» ..	117
4.4. La interpretación económica corregida y el problema de los negocios fiduciarios con finalidad elusoria	126
5. Los casos tipo de negocio fiduciario. Solución desde el punto de partida propuesto	126
5.1. Los negocios fiduciarios en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. El caso Cruzcampo	126
5.2. Los negocios fiduciarios en el Impuesto sobre Sociedades. El caso <i>lease back</i>	137
5.2.1. Los negocios de <i>lease back</i> en la LIS/1978	139
5.2.2. Los negocios de <i>lease back</i> en la LIS/1995	149
5.3. Los negocios fiduciarios en el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes. El caso gestión de cobro de dividendos	156

CAPÍTULO II

LAS CALIFICACIONES ALTERNATIVAS DEL NEGOCIO FIDUCIARIO EN LA DOCTRINA Y LA JURISPRUDENCIA ESPAÑOLAS

1. Negocios fiduciarios y cláusula general antiabuso (conflicto en la aplicación de la norma tributaria)	172
1.1. Introducción: Interpretación del elemento subjetivo del hecho imponible y cláusula general antiabuso. La relevancia práctica de la solución propuesta	172
1.2. La imposibilidad de aplicar la cláusula antiabuso a los negocios fiduciarios descritos. La noción restrictiva del fraude a la Ley Tributaria .	174
1.3. Negocios fiduciarios y delito fiscal. Las consecuencias de la calificación propuesta en el ámbito del Derecho punitivo	181
1.3.1. La naturaleza no interpretativa de la cláusula general antiabuso. La atipicidad penal de los negocios fiduciarios	182
1.3.2. La solución interpretativa y los negocios fiduciarios. Las tentativas de fraude a la Ley Tributaria y el concepto penal de defraudación	194
2. Negocios fiduciarios y simulación. Un apunte sobre los criterios de distinción frente al fraude de ley conseguido o intentado	204
CONCLUSIONES	211
BIBLIOGRAFÍA	215

Abreviaturas

AC	= Aranzadi Civil
AEAT	= Agencia Estatal de la Administración Tributaria
AEDAF	= Asociación Española de Asesores Fiscales
AktG	= <i>Aktiengesetz</i>
AN	= Audiencia Nacional
AO	= <i>Abgabenordnung</i>
ARP	= Sentencias de AP, AN y TSJ en materia penal, Aranzadi
art.	= artículo
Aufl.	= <i>Auflage</i>
Begr.	= <i>Begründet</i>
BFH	= <i>Bundesfinanzhof</i>
BFHE	= <i>Entscheidungen des Bundesfinanzhofs</i>
BFH/NV	= <i>Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs</i>
BGB	= <i>Bürgerliches Gesetzbuch</i>
BGH	= <i>Bundesgerichtshof</i>
BIB	= Documento de Bibliografía disponible en http://www.westlaw.es y, en su caso, en productos CD/DVD
BNB	= <i>Beslissingen in Belastingzaken, Nederlandse Belastingrechtspraak</i>
BT-DRS	= <i>Bundestags-Drucksache</i>
BVerfG.	= <i>Bundesverfassungsgericht</i>
BVerfGE.	= <i>Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts</i>
CDI	= Convenio de Doble Imposición
CE	= Constitución Española
CEE	= Comunidad Económica Europea
CCom	= Código de Comercio
CNMV	= Comisión Nacional del Mercado de Valores
coord.	= coordinador
CP	= Código Penal
DGRN	= Dirección General de los Registros y del Notariado
DGT	= Dirección General de Tributos
DPR	= Decreto del Presidente della Repubblica
ed.	= edición
EL	= <i>Ergänzung-Lieferung</i>
Erg-Lfg.	= <i>Ergänzung-Lieferung</i>
EStG	= <i>Einkommensteuergesetz</i>
et al.	= <i>Et alii</i>
facs.	= facsímil
FIAMM	= Fondo de Inversión en Activos de Mercados Monetarios
FJ	= Fundamento jurídico
GG	= <i>Grundgesetz</i>

GmbH	= <i>Gesellschaft mit beschränkter Haftung</i>
GrS.	= <i>Großer Senat</i>
hrsg.	= <i>Herausgegeben</i>
HGB	= <i>Handelsgesetzbuch</i>
IAS	= <i>International Accounting Standards</i>
IASB	= <i>International Accounting Standards Board</i>
IBI	= Impuesto sobre Bienes Inmuebles
IP	= Impuesto sobre el Patrimonio
IRNR	= Impuesto sobre la Renta de los No Residentes
IRPF	= Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	= Impuesto sobre Sociedades
ISyD	= Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
ITPyAJD	= Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
IVA	= Impuesto sobre el Valor Añadido
JT	= Jurisprudencia Tributaria
JUR	= Documento de Jurisprudencia disponible en http://www.westlaw.es y, en su caso, en productos CD/DVD
LDIEC	= Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre disciplina e intervención de las entidades de crédito
Lfg.	= <i>Lieferung</i>
LGP	= Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria
LGT	= Ley General Tributaria
LHL	= Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales
LIP	= Ley del Impuesto sobre el Patrimonio
LIS	= Ley del Impuesto sobre Sociedades
LIVA	= Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido
LOFCA	= Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas
LSA	= Ley de Sociedades Anónimas
LTPP	= Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos
Neubearb.	= <i>Neubearbeitete</i>
NIC	= Normas Internacionales de Contabilidad
NIIF	= Normas Internacionales de Información Financiera
op. cit.	= obra citada
OVG	= <i>Oberverwaltungsgericht</i>
p. ej.	= por ejemplo
PGC	= Plan General de Contabilidad
RAO	= <i>Reichsabgabenordnung</i>
RD	= Real Decreto
Rdnr.	= <i>Randnummer</i>
Res.	= Resolución
RFH	= <i>Reichsfinanzhof</i>
RFHE	= <i>Sammlung der Entscheidungen des Reichsfinanzhofs</i>
RGIT	= Reglamento General de Inspección de los Tributos
RIRPF	= Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
RIS	= Reglamento del Impuesto sobre Sociedades
RJ	= Repertorio de Jurisprudencia Aranzadi

RStBl	= <i>Reichsteuerblatt</i>
RTC	= Repertorio de Jurisprudencia del Tribunal Constitucional
Rz.	= <i>Randziffer</i>
SAN	= Sentencia de la Audiencia Nacional
StAnpG.	= <i>Steueranpassungsgesetz</i>
STC	= Sentencia del Tribunal Constitucional
STS	= Sentencia del Tribunal Supremo.
STSJ	= Sentencia del Tribunal Superior de Justicia
TC	= Tribunal Constitucional
TEAC	= Tribunal Económico-Administrativo Central
TEAR	= Tribunal Económico-Administrativo Regional
TJCE	= Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea
TPO	= Transmisiones Patrimoniales Onerosas
TRLHL	= Texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales
TRLIRNR	= Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes
TRLIRPF	= Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
TRLIS	= Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades
TUIR	= Testo Unico delle Imposte sui Redditi
Tz.	= <i>Textziffer</i>
Vol.	= Volumen

Prólogo

El nuevo libro del profesor Andrés Báez Moreno, que éste, con una deferencia que le agradezco, me pide que prologue, lleva por título «Los negocios fiduciarios en la imposición sobre la renta». Este título no da, sin embargo, una idea exacta del contenido de la obra, que al hilo de esta clase de negocios jurídicos trata de varias cuestiones fundamentales relacionadas con la aplicación de las normas tributarias, tales como los límites de la interpretación respecto de la extensión analógica, la función que cabe atribuir a los aspectos económicos del hecho imponible o determinados aspectos de la cláusula general anti-elusión, basada en la Ley General Tributaria de 1963 en el fraude a la ley y en la de 2003 en el llamado «conflicto en la aplicación de la norma tributaria». Son todas ellas cuestiones de enorme complejidad y dificultad por las que me intereso desde hace muchos años y a las que he dedicado diversos trabajos, de los que el autor de este libro se hace puntualmente eco. En esta monografía el profesor Báez Moreno mantiene sobre muchas de estas cuestiones opiniones muy definidas; es éste, pues, un libro de tesis, no meramente descriptivo, lo cual es, a mi juicio, uno de los mayores elogios que puede hacerse de una obra; es, en buena medida, un libro polémico y provocador. No es de extrañar, por tanto, que mi posición no siempre coincida con la del autor; esta discrepancia es natural y conveniente para la salud de las disciplinas jurídicas. Si bien un prólogo no es el lugar adecuado para debatir extensamente sobre los temas tratados en la obra prologada, no renuncio a señalar brevemente algunos puntos de desacuerdo y poner de manifiesto ciertas dudas que me ha suscitado su lectura.

La tesis central del libro puede resumirse, a mi juicio, de la manera siguiente: los problemas fiscales que plantean los negocios fiduciarios (y posiblemente la afirmación podría generalizarse a la aplicación de las normas tributarias en otros casos) pueden resolverse satisfactoriamente mediante la interpretación de las normas, es decir, sin tener que recurrir a técnicas de aplicación del Derecho que rebasan los límites de esta interpretación, como son las llamadas a veces cláusulas anti-abuso, entre las que se incluye, junto con la norma general anti-elusión, la relativa a la simulación. Para ello es necesario entender correctamente hasta dónde puede llegarse por medio de la interpretación y especialmente el papel que en ella corresponde a los aspectos económicos de los hechos imponibles. El autor propugna una versión «corregida» de la doctrina, de origen alemán, de la interpretación económica, que rectifique los excesos en los que incurren algunas críticas de dicha doctrina, que denomina «reacción neoformalista».

No expone el autor la evolución de la tesis de la interpretación económica en la doctrina alemana después de la II Guerra Mundial y la posición de sus actuales representantes. Mi impresión es que en ella no predominan actualmente actitudes acusadamente formalistas, mientras que este calificativo podría aplicarse con más justeza a las posiciones mantenidas en la actualidad por un importante sector de la doctrina española. Si no le he entendido mal, para el autor interpretación económica equivale a interpretación teleológica, con lo cual se sitúa dentro de la corriente doctrinal abierta en España por la profesora Victoria Eugenia Combarros, que puede considerarse dominante en la actualidad, la cual coexiste, sin embargo, con las tendencias formalistas señaladas. También es plenamente ortodoxa su opinión acerca del límite entre interpretación y analogía: «el sentido posible de las palabras sigue constituyendo el único límite manejable a la actividad interpretativa», aunque, dada la imprecisión de este sentido, el criterio indicado proporciona una ayuda muy escasa para resolver los problemas difíciles.

El criterio teleológico de interpretación hace necesario, a juicio del autor, examinar las teorías, surgidas especialmente en la doctrina alemana –que Báez maneja con soltura– según las cuales la naturaleza de las normas tributarias no permite su aplicación analógica, ya que, en su opinión, esta tesis tiene un fundamento común con la que niega la posibilidad de interpretar teleológicamente las normas tributarias; tesis desde luego minoritaria en su versión radical. Con independencia de que no comparto ninguna de estas tesis, es a mi juicio discutible la existencia de dicho fundamento común a ellas, si se considera que lo que sostiene la tesis negadora de la aptitud de las normas tributarias para la analogía es que no hay nada en la naturaleza de los hechos imponible que los haga especialmente adecuados para soportar un gravamen, de manera que la decisión de someterlos a él es un acto de legislación puramente positiva, o sea, de estricto poder. La norma producto de esta decisión carecería, por tanto, de una *ratio* o principio que pueda servir de *tertium comparationis* en la aplicación analógica, y sin embargo puede tener una finalidad que sirva de orientación para su interpretación. Del criterio teleológico sólo se puede prescindir si se adopta una interpretación de la norma estrictamente literal, suponiendo que esto sea posible.

Pero, sobre todo, lo que no comparto es la afirmación del autor de que la que denomina «tesis de la ineptitud» se funda («arranca») de la concepción del principio de igualdad como interdicción de las discriminaciones arbitrarias, que tiene en el constitucionista alemán Gerhard Leibholz su máximo representante y en lo fundamental ha sido aceptada por el Tribunal Constitucional alemán y también por el español. En la medida en que el criterio para enjuiciar el carácter arbitrario o no de una discriminación se basa en la razonabilidad o justificación de la norma o, según cierta formulación, en su conformidad con la «naturaleza de la cosa», la concepción de Leibholz es claramente opuesta a una tesis radicalmente positivista

como la de la «ineptitud», de acuerdo con la cual carecería de sentido aplicar esos parámetros a las normas fiscales. Sorprendentemente esto mismo es lo que afirma Báez más adelante: «parece bastante evidente que la teoría de la interdicción de la arbitrariedad se compadece mal con la tesis de la ineptitud».

Respecto a los negocios fiduciarios en concreto, considera el profesor Báez que el problema para el Derecho tributario consiste en la correcta imputación de la renta o el patrimonio, que dichos negocios tratan de alterar de manera artificiosa. La cuestión se centra, pues, en la determinación del elemento subjetivo del hecho imponible, y en esta idea hace el autor especial hincapié. Otros planteamientos, como preguntarse por la calificación del negocio desde la perspectiva del fraude a la ley o la simulación, frecuentemente adoptados por la doctrina y la jurisprudencia españolas, suponen, en sus palabras, «una visión del problema totalmente desenfocada, en la medida en que implica trasladar la discusión de su lugar natural (el elemento subjetivo del hecho imponible) a otro que, rara vez, puede proporcionar consecuencias del todo aceptables». De acuerdo con este planteamiento, el autor analiza detenida y agudamente la imputación de las rentas al sujeto pasivo en los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre Sociedades. Me pregunto, no obstante, especialmente en vista de cómo el autor aplica estos presupuestos metodológicos a la solución de los casos tipo que propone, si la respuesta a la cuestión de la imputación de las rentas no depende de la calificación del negocio, ya sea ésta puramente civil ya se hagan intervenir otras consideraciones (como las derivadas de la realidad económica, a las que se diría que el análisis jurídico-privado no es totalmente ajeno). Dicho en otros términos, mi duda es si el examen del elemento subjetivo del hecho imponible puede aislarse de la consideración del negocio en su conjunto.

Tras las consideraciones generales sobre la interpretación de las normas tributarias, el libro se estructura en torno al análisis de tres «casos tipo». No contiene unas consideraciones generales sobre el negocio fiduciario y sus consecuencias fiscales ni, en consecuencia, parte de una revisión de la doctrina iusprivatista sobre esta clase de negocios, a la que se refiere solamente casi de pasada al examinar el primero de dichos casos tipo. Esto es algo en cierta medida sorprendente y se aparta de lo habitual en estudios tributarios relativos a figuras de otros campos del Derecho. El estudio de cada uno de estos casos y de las distintas posiciones que acerca de ellos se han mantenido en la doctrina y en la jurisprudencia tiene en sí mismo gran interés. No siempre estas posiciones se han basado en la figura del negocio fiduciario; en realidad, la atribución de naturaleza fiduciaria a los contratos de compraventa controvertidos en los casos tipo de la que parte el autor es ya el resultado de una calificación. Una vez que se ha llegado a esa conclusión, la consecuencia sólo puede ser que no ha tenido lugar la plena transmisión del dominio; sus efectos serán los propios del pacto fiduciario. A esta misma conclusión llega Báez por distintos caminos en cada uno de los casos mediante la interpretación de

las normas aplicables a cada supuesto. Para solucionar el tercero (*gestión del cobro de dividendos*: venta de valores para que sea el comprador quien cobre el dividendo y revenda posteriormente los valores al vendedor) el autor prescinde de determinar quién es el titular civil de los dividendos y construye una elaborada teoría sobre el concepto de «obtención» de los rendimientos basada en parte en la doctrina alemana.

La solución de los casos tipo por la vía de la interpretación de la ley, propuesta por Báez, tiene en su opinión la ventaja de eludir la necesidad de aplicar la cláusula general anti-elusión. Con ello, en primer lugar, se evita el procedimiento especial exigido por dicha aplicación (actualmente el informe de la Comisión del artículo 159 LGT); en segundo lugar, podría existir casos tipo de negocio fiduciario a los que no fuese de aplicación dicha cláusula; y, en tercer lugar, sería posible imponer sanciones, cosa que podría considerarse conveniente desde el punto de vista de la Administración. Una ventaja adicional relacionada con la segunda de las anteriores es, a juicio del autor, la de sortear las resistencias que encuentra la aplicación de la cláusula general anti-elusión en el «movimiento neoformalista que se abre paso en la doctrina española de los últimos años». Habría que precisar que por importante que sea se trata sólo de un sector de dicha doctrina: otros autores, entre los que me encuentro, han sostenido posiciones más «sustancialistas» en relación con estas cuestiones. A mi juicio, tampoco puede afirmarse que la postura de la Administración y de los Tribunales, y esto es lo decisivo, sea en la actualidad predominantemente formalista. Por lo demás, cualquiera que sea el peso que corresponda a ese sector formalista de la doctrina, es obvio que esta posición se manifestará con la misma energía ante todo en la interpretación de la ley, con la diferencia de que tratándose de ésta dicha posición formalista puede encontrar un aparente apoyo en la regla de calificación (ahora art. 13 LGT) que ordena atenderse en primer término a la naturaleza jurídica (es decir, privada) del negocio. En la calificación está la primera y más fuerte línea defensiva de esta posición.

Respecto a las relaciones entre interpretación y aplicación de las normas generales anti-elusión, aparece en varios lugares de la obra una idea que merece comentario: mientras que la tentativa de elusión —de fraude se dice en otras ocasiones (obviamente en el sentido de fraude a la ley, aunque no se especifique)— puede ser combatida por medio de la interpretación, la cláusula general tendría por finalidad luchar contra la elusión ya conseguida o consumada. Esta idea se expresa ya en las primeras páginas de la obra en el siguiente párrafo: «la eliminación de la interpretación económica (en su versión más moderada) supone que la cláusula [general antielusión (conflicto en la aplicación de la norma tributaria)] debe aplicarse no sólo a aquellos casos en los que los contribuyentes han conseguido efectivamente eludir la norma (supuesto para el que la cláusula se configura) sino también a todos aquéllos en los que se produce, única y exclusivamente, una “tentativa de elusión” que, en buena lógica, podría resolverse mediante una interpretación

(económico-teleológica) de la norma cuya elusión se intenta». Ahora bien, el concepto de tentativa, propio del Derecho penal, se aplica, como es notorio, a los supuestos en los que la acción delictiva se compone de varios actos que pueden ser ejecutados en parte o en su totalidad (consumación). No puede, por tanto, trasladarse a la elusión fiscal, en la que un negocio ya celebrado puede ser calificado de distintas maneras y a través de diversas técnicas de aplicación del Derecho (interpretación/calificación, fraude a la ley, simulación). No es posible saber de antemano a cuál de estas diferentes técnicas va a recurrir el aplicador de la ley (Administración o Tribunales); por consiguiente, la distinción, en apoyo de la cual se invoca la autoridad de Hensel, desemboca en un razonamiento circular: hay elusión (consumada) cuando resulta (necesariamente *a posteriori*) que para (re)calificar el supuesto de hecho se ha utilizado la cláusula anti-elusión. Por tanto, la distinción no puede servir como criterio para determinar la aplicabilidad de la cláusula general anti-elusión o la norma sobre la simulación.

El análisis de las distintas consecuencias derivadas de la solución a través de la interpretación de las normas y de la aplicación de la cláusula anti-elusión, da pie a Báez a plantearse la cuestión de la punibilidad de los supuestos a los que se aplica dicha cláusula. En primer lugar, examina uno de los argumentos tradicionales contra la posibilidad de calificar los supuestos de fraude a la ley (ahora «conflicto») como delito fiscal: el consistente en que la norma anti-elusión supone la aplicación analógica de la norma tributaria por lo que tal calificación constituiría una analogía prohibida en el ámbito penal. El autor observa certeramente que la Sentencia del Tribunal Constitucional 120/2005 no se pronuncia sobre esta cuestión, sino que se basa en que el fraude a la ley tributaria es incompatible con el concepto de defraudación. Él mismo se declara partidario de la tesis de la naturaleza analógica (el autor prefiere emplear la expresión «carácter integrativo», que hay que considerar sinónima de la anterior) de la aplicación de la cláusula anti-abuso y para demostrarlo se enfrenta con los argumentos en los que afirma que se funda la tesis contraria. En realidad, los argumentos que Báez somete a crítica se reducen al siguiente, que el autor me atribuye y de cuya paternidad no reniego: en el fraude a la ley no hay una laguna normativa necesitada de integración analógica, sino que ya existe la norma aplicable al caso, que es precisamente la norma defraudada; la supuesta laguna se crea de manera artificiosa y contraria a la ley rectamente interpretada (es decir, contraria a lo que se llama su espíritu) por el mecanismo defraudatorio. A juicio del autor, «bajo esta afirmación se enmascaran, en realidad, dos tesis de naturaleza muy diversa a las que conviene dar respuesta por separado».

La primera de estas dos tesis es «la posición clásica que viene a rechazar la propia necesidad de una cláusula general antiabuso», porque –viene a sostener en resumen el autor– mediante la interpretación podrían combatirse todos los supuestos (tentativas, dice él) de elusión. Quizá, efectivamente, extremando el rigor lógico, esta consecuencia podría deducirse de la tesis de partida, aunque, asumiendo

la representación de esta tesis, diré que tal consecuencia no estaba en mi ánimo cuando la formulé. Pero, bien mirado, no hay nada extraordinario en la afirmación de que la cláusula general anti-elusión es, en sentido estricto, innecesaria, es decir, de que el fraude a la ley o elusión fiscal podría combatirse con los instrumentos comunes de interpretación y aplicación de la ley. Tal cosa ha sucedido y sucede en muchos países sin que la ausencia de la norma positiva anti-elusión impida a los Tribunales condenar dichas prácticas mediante técnicas distintas según su tradición jurídica. Esto es también lo que sucedió en España en el campo del Derecho común, en el que, como es bien sabido, no existió una norma general de sanción del fraude a la ley hasta la reforma del Código Civil de 1973. Y a mi juicio el fraude a la ley común tiene la misma naturaleza que el fraude a la ley tributaria (y, por tanto, que el llamado «conflicto»), aunque esta afirmación es rechazada por los autores de la escuela formalista. Cuestión distinta es que, como medida de política jurídica, sea sumamente conveniente la aprobación de una norma de esa clase, por lo que su introducción se debate en los países, como el Reino Unido, cuya cultura jurídica es más opuesta a la promulgación de este tipo de normas.

En un plano más profundo cabe incluso sostener que la reacción contra el fraude a la ley tiene esencialmente naturaleza interpretativa, si bien la demostración de este aserto requeriría numerosas precisiones y aclaraciones acerca de qué se entiende por esta naturaleza. En cualquier caso, añade Báez que «a los efectos que ahora nos ocupan, es indiferente que en un determinado supuesto en el que debería haberse hecho uso de la cláusula antiabuso se considere que estamos ante una mera interpretación teleológica. La corrección del negocio seguirá siendo de naturaleza integrativa y, por consiguiente, se seguirán planteando los mismos problemas de tipicidad a los que ya hicimos alusión». Las afirmaciones anteriores equivalen a una petición de principio: la recalificación del negocio (¿fraudulento?; si es así, ¿en qué se basa esta tacha?) tiene en todo caso carácter analógico.

La segunda tesis que, en opinión de Báez, se encerraría en la afirmación de que en el fraude a la ley no existe una verdadera laguna, es que la reacción contra el fraude a la ley no consiste en la aplicación analógica de la norma defraudada sino en la ficción de que el hecho (acto o negocio) al que se aplica la norma no es el efectivamente realizado sino el previsto en la norma. En otros términos, la aplicación de la norma sobre el fraude a la ley no afecta a la norma eludida sino al hecho imponible (real); no hay, diríamos, una aproximación de la norma al hecho, una extensión analógica del precepto, sino un ajuste del hecho a la norma. Se trata de una construcción hecha por algunos autores en la doctrina alemana, que ha tenido cierto eco en la española. El autor, que menciona mis referencias a esta doctrina, no recoge, sin embargo, mi crítica a ella, que consiste fundamentalmente en que esa distinción entre analogía y ficción del hecho imponible descompone artificialmente la aplicación de la norma, que es un proceso unita-

rio de carácter dialéctico de encaje entre la norma y el supuesto de hecho (Engisch). La discusión sobre la naturaleza analógica o no de la aplicación de la norma defraudada se refiere, pues, necesariamente al conjunto de esta operación unitaria.

La cuestión, doctrinalmente abierta, depende fundamentalmente de la respuesta que se dé a la siguiente pregunta: ¿la operación en fraude a la ley realiza el hecho imponible? A su vez, la respuesta a este interrogante está condicionada por la actitud esencial (valorativa o filosófico-jurídica) más o menos formalista o «sustancialista» que se adopte. Si se acepta –como principio básico aunque necesitado de matizaciones– que la sustancia prevalece sobre la forma, puede aceptarse sin gran dificultad que quien lleva a cabo una operación en fraude a la ley materialmente realiza el hecho imponible. Las actitudes formalistas, repudiadas por el propio Báez, constituyen el obstáculo principal a la aplicación de las cláusulas generales anti-elusión. Precisamente en relación con el negocio fiduciario la doctrina civilista más autorizada en nuestro país se basa en la superación de la forma para penetrar en el interior de las relaciones entre las partes, regidas por el pacto fiduciario; la propiedad formal del fiduciario se contrapone a la propiedad material del fiduciante

La tesis del autor de que, en sus propios términos, «la cláusula general antia-buso implica siempre el desarrollo de actividad de integración», impide la consideración como delito de los negocios fiduciarios calificados como fraudulentos en aplicación de dicha cláusula. En cambio, tal obstáculo no existiría si, como propugna Báez, el adecuado tratamiento fiscal de dichos negocios se consigue mediante la correcta interpretación de las normas fiscales (las reguladoras del elemento subjetivo del hecho imponible, según su construcción). La cuestión que entonces se plantea es si los negocios fiduciarios realizan el tipo penal de la defraudación. Para responder a esta cuestión el autor trae aquí el debate planteado acerca de si en el fraude a la ley existe o no el engaño o la ocultación que definen a ese tipo penal, avivado por la Sentencia del Tribunal Constitucional 120/2005. Sobre este punto la posición del autor coincide sustancialmente con la que he expuesto en ocasiones anteriores, a saber, que, contra lo que piensa el Tribunal Constitucional, en el fraude a la ley puede existir el engaño propio de la defraudación, si bien Báez formula diversas puntualizaciones o matices en los que no voy a entrar aquí.

Sin embargo, desde los planteamientos del autor se plantean algunas dudas en cuanto a la pertinencia de este debate respecto a la posibilidad de que un negocio fiduciario constituya delito fiscal. A su juicio, «las conclusiones sostenidas por la doctrina y la jurisprudencia en torno a la relación entre los conceptos de fraude de ley tributaria y defraudación penal son plenamente trasladables a los casos que nos ocupan en este momento, es decir, a los negocios fiduciarios con

finalidad elusoria en los que una correcta interpretación del elemento subjetivo del hecho imponible permite corregir correctamente la operación». Se trata de los supuestos que el autor considera, como hemos visto, «tentativas de fraude»; supuestos, por tanto, en los que el mecanismo elusorio es tan (relativamente) simple o ingenuo que puede desmontarse mediante una mera interpretación o calificación del negocio. Pero es precisamente en estos supuestos en los que más claramente faltará el engaño u ocultación y, por consiguiente, más rara será la posibilidad de existencia de un delito fiscal. Si cupiese esta posibilidad, se llegaría a la paradójica situación de que se castigarían penalmente los supuestos en los que la intención elusiva es más palmaria mientras que no podrían sancionarse aquellos otros en los que dicha intención está oculta tras complicados artificios de ingeniería fiscal.

Una vez más se pone de manifiesto que la aplicación del tipo penal de la defraudación tributaria debe ser independiente de la calificación del negocio a efectos tributarios; es decir, que el hecho de que se lo haya calificado atendiendo a su verdadera naturaleza jurídico-privada, mediante una correcta aplicación de las normas fiscales o civiles o, por el contrario, como negocio en fraude a la ley («conflictivo») o simulado no debe prejuzgar la calificación penal. Ésta es la doctrina sostenida por la Sala de lo Penal del Tribunal Supremo en varias sentencias, duramente criticadas por la doctrina tanto penalista como tributarista. Esta doctrina del Tribunal Supremo, a la que me he adherido en varias ocasiones, ha sido rechazada, sin embargo, por la sentencia citada del Tribunal Constitucional. Ahora bien, la vinculación de la punibilidad de las operaciones elusivas a la calificación tributaria que consagra esta decisión, somete a una presión insoportable en especial a la distinción entre fraude a la ley (no punible) y simulación (que sí lo es), distinción que en la práctica no es posible llevar a cabo en muchos supuestos, posiblemente la mayoría, con la seguridad que requerirían tan graves consecuencias.

La dificultad de separar los supuestos de fraude a la ley de los de simulación se pone de manifiesto también en que estas dos vías han sido empleadas alternativamente para calificar los negocios fiduciarios a efectos tributarios. La de simulación parece la calificación más natural para esta clase de negocios. Como dice el maestro De Castro (*El negocio jurídico*, página 423), «en la simulación absoluta también se creará generalmente una titularidad fiduciaria, ya que quien, por ejemplo, aparece como comprador en la compraventa hecha para escapar de la amenaza de un embargo, queda externamente en la situación de dueño, de la que puede, aunque no deba, usar y abusar. La diferencia que le separa del titular por venta al amigo que administre, verbigracia, es mínima. [...] Queda la nota residual de que, mientras el falso dueño carece de todo poder verdadero en la cosa, este poder se dará en el negocio fiduciario, a consecuencia del pacto fiduciario; poder distinto, siempre, según el carácter de este pacto, que puede ser de mandato, comisión, servicios, depósito, de garantía en beneficio propio o ajeno, poder que incluso cabe que consista en una enajenación más o menos amplia del poder dispositivo (poder irrevocable)». La fiducia se asimila, por tanto, a una simulación relativa, en la que

el negocio disimulado sería el resultante del pacto fiduciario, del que deben extraerse las consecuencias fiscales, de conformidad con lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 16 LGT.

CARLOS PALAO TABOADA

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
de la Universidad Autónoma de Madrid*

Agradecimientos

Este trabajo se elaboró íntegramente durante dos estancias de investigación desarrolladas en el curso académico 2006/2007, en el *International Bureau of Fiscal Documentation* de Ámsterdam (Países Bajos) y el Instituto de Derecho Tributario de la Universidad de Colonia (República Federal Alemana), para los que conté con dos becas de investigación concedidas respectivamente por la Universidad Carlos III de Madrid y el Servicio Alemán de Intercambio Académico (*Deutscher Akademischer Austausch Dienst*). Por ese motivo vaya por delante el agradecimiento institucional.

De entre todas las personas que, de modo directo o indirecto, contribuyeron durante aquel curso a la elaboración de esta monografía quisiera mencionar especialmente al Profesor Wim WIJNEN que, durante mis meses de estancia en los Países Bajos, se preocupó personalmente de todo tipo de cuestiones y detalles de orden material y académico. Su amabilidad, su cercanía y su excepcional comprensión pragmática de la vida y del Derecho creo que lo convierten en un excepcional guía para investigadores «expatriados».

El ajetreo de mi estancia en Alemania –provocado por la inminente celebración de unas pruebas de habilitación a Profesores Titulares de Universidad a las que, no sé si para bien o para mal, decidí concurrir– me dejaron poco tiempo para hacer algo que no fuera enfrascarme en la preparación de mis ejercicios. En todo caso, querría agradecer a la Prof. Dra. Johanna HEY su exquisita cortesía y al Prof. Dr. Joachim LANG el haberme sugerido, en algunas conversaciones informales, que la solución a los negocios fiduciarios pasaba por un análisis detenido de los criterios jurídicos de imputación de rentas.

Por último, aunque sólo sea por cuestiones cronológicas, quisiera agradecer muy especialmente a mis compañeros de la Universidad Pública de Navarra la excepcional acogida en mis primeras semanas en Pamplona. Y en particular al Profesor Doctor D. Fernando DE LA HUCHA CELADOR quien, además, se ha interesado muy especialmente por la publicación de esta monografía.

Introducción

Toda introducción cumple, en cierta manera, una doble función. De un lado, se pretende justificar la elección de un tema de trabajo, destacando su particular interés científico así como su necesaria utilidad práctica (especialmente exigible en la Ciencia jurídica). De otro, la introducción sirve también como una síntesis expositiva en la que se adelanta al lector la estructura básica del trabajo, sintetizando los capítulos que lo componen y el *iter* argumentativo por el que discurrirán los mismos. Desde luego, y ésta es una experiencia que cualquier investigador conoce de antemano, las páginas que componen la introducción sólo pueden redactarse al final del trabajo, cuando el estudio y la reflexión sobre el problema elegido permiten conocer su verdadera dimensión y utilidad y cuando los distintos ensayos –y, sobre todo, errores– permiten dilucidar una estructura expositiva clara, lógica y comprensible. De ese modo, las introducciones resultan peculiares pues para los lectores constituyen «puntos de partida» y para el investigador, necesariamente, un punto de llegada. No obstante, y en la medida en que las obras se escriben para ser leídas –en el mejor de los casos– parece adecuado dar a esta «introducción» el contenido justificativo y explicativo al que se ha hecho referencia anteriormente.

1. EL ANÓMALO PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA DE LOS CONCEPTOS JURÍDICO PRIVADOS EN EL PRESUPUESTO DE HECHO DE LAS NORMAS TRIBUTARIAS Y LOS NEGOCIOS FIDUCIARIOS

Todos los trabajos de investigación tienen, en cierto modo, su «intrahistoria» que rara vez interesa a los lectores de los mismos, tratándose, como no podía ser de otra forma, de obras de carácter científico. Sin embargo lo cierto es que el surgimiento de mi inquietud por el problema de las categorías jurídico privadas en el presupuesto de hecho de las normas tributarias puede aportar cierta luz sobre los motivos que justifican emprender una investigación tan arriesgada y de resultados inciertos. A lo largo de mi carrera académica y estudiando aspectos del todo diversos¹, me he topado una y otra vez con los mismos problemas: ¿cómo deben interpretarse los términos que utilizan los presupuestos de hecho de las normas tributarias (normas de sujeción o de exención)? ¿es indiferente, a efectos

1. Así, por ejemplo, al estudiar la posible derivación de responsabilidades penales como consecuencia de operaciones realizadas en fraude a la ley tributaria: BÁEZ MORENO, Andrés; LÓPEZ LÓPEZ, Hugo, «Nuevas perspectivas generales sobre la elusión fiscal y sus consecuencias en la derivación de responsabilidades penales (Comentario a la Sentencia del TS de 30 de abril de 2003)», en *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación (legislación, consultas, jurisprudencia)*, núm. 251, 2004, pgs. 119-137, o la base imponible del Impuesto sobre Sociedades: BÁEZ MORENO, Andrés, *Normas Contables e Impuesto sobre Sociedades*, Pamplona, Aranzadi, 2005, 542 pgs.

interpretativos, el instrumento técnico utilizado por la norma tributaria para formular el hecho imponible (remisiones normativas, alusiones a conceptos extratributarios, formulación de conceptos tributarios sin referente jurídico privado)? ¿qué relación guardan las conclusiones alcanzadas respecto a las anteriores cuestiones con otros problemas clásicos en relación con la aplicación de las normas tributarias (existencia de una frontera entre interpretación e integración, relación con la calificación, necesidad de las cláusulas generales antiabuso)? Éstas y otras preguntas aparecen de forma constante en el quehacer cotidiano de cualquier interesado en el Derecho Tributario, ya sea como académico, abogado, juez, inspector de hacienda o contribuyente. La razón de ser de esta presencia omnímoda del problema de los «conceptos extratributarios» parece bastante evidente: es uno de esos problemas a los que, no sin cierta pompa, se califica de transversales. Y ese carácter transversal se pone de manifiesto, de un lado, en el hecho de que permite conectar la Parte General de la disciplina (la teoría de la interpretación se integra, sin duda en dicha Parte) con los tributos en particular, que es respecto de los que, con más frecuencia, se plantea este problema. Además, debe traerse a colación el hecho de que raro es el tributo concreto –incluyendo, por lo tanto tasas y contribuciones especiales– respecto del que dicho problema no se plantee.

Y ante esta situación la pregunta surge casi de inmediato. Siendo el problema de tan gran importancia (cuantitativa y cualitativa) la bibliografía sobre el particular debería ser abundantísima; de ser así ¿qué justificaría entonces un nuevo tratamiento del tema? Lo cierto es que –al menos por lo que se refiere a España– el material no resulta inabarcable y casi me atrevería a decir que ni siquiera abundante². Sin embargo, ese dato por sí solo no serviría para justificar una investigación

2. Hasta donde alcanza mi conocimiento no existe, en la doctrina española –con excepción de un brillante trabajo del Prof. RAMALLO [RAMALLO MASSANET, Juan, «La autonomía de los conceptos tributarios respecto de los jurídico-privados: realidad, métodos y razón de ser». (Estudio Preliminar a las traducciones de los trabajos de L. TROTABAS y F. GENY), en *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid*, núm. 46, 1973, pgs. 7-37)], un solo tratamiento monográfico del tema. Pueden encontrarse pasajes aislados de obras dedicadas, en términos generales, a la interpretación de la norma tributaria: GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, *La interpretación de las normas tributarias*, Pamplona, Aranzadi, 1997, pgs. 29-33. CHECA GONZÁLEZ, Clemente, *Interpretación y aplicación de las normas tributarias: análisis jurisprudencial*, Valladolid, Lex Nova, 1998, pgs. 214-218. Si que es posible encontrar algún tratamiento más detenido en obras dedicadas al estudio del fraude a la ley tributaria y, en general, las cláusulas generales antiabuso: RUIZ ALMENDRAL, Violeta, *El fraude a la ley tributaria a examen. Los problemas de la aplicación práctica de la norma general anti-fraude del artículo 15 de la LGT a los ámbitos nacional y comunitario*, Pamplona, Aranzadi, 2006, pgs. 23-78. La falta de interés por estos problemas contrasta abiertamente con la bibliografía, casi inabarcable, existente en otros países de nuestro entorno, señaladamente en Alemania: BALL-KADURI, Kurt-Jacob, «Steuerrecht und Privatrecht (Theorie des selbständigen Steuerrechtssystems). Die gegenwärtigen Beziehungen zwischen Steuerrecht und Privatrecht und ihre Entwicklung, untersucht am Gegenstande der Besteuerung. Eine verwaltungsrechtliche Studie», *Mannheim-Berlin-Leipzig, J. Bensheimer*, 1924, 160 pgs. HENSEL, Albert, Kurt Ball Steuerrecht und Privatrecht, en *Steuer und Wirtschaft*, 1925, pgs. 1964-1978. BOETHKE, «Steuerrecht und Privatrecht in der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs», en *Steuer und Wirtschaft*, 1928, pgs. 1203-1216. BLUMENSTEIN, Ernst, «Die Bedeutung zivilrechtlicher Begriffe für das moderne Steuerrecht», en *Festgabe für Eugen Huber zum siebenzigsten Geburtstag*, Bern, Ferd. Wyss, 1919, pgs. 205-259. GEILER, Karl, «Steuerrecht und Privatrecht», en *Steuer und Wirtschaft*, 1927, pgs. 497-524. BLUMENSTEIN, Ernst, «Gegenseitige Beziehungen zwischen Zivilrecht und Steuerrecht», en *Zeitschrift für schweizerisches Recht*, Band 52, 1933, pgs. 141-278. LIEBISCH, Arnold, *Steuerrecht und*

de esta índole pues la bibliografía existente (aunque escasa) podría ayudar a resolver los problemas que se han planteado y puedan seguir planteándose. Por desgracia, no es ésta la situación y ello por algunos motivos que trataremos de explicar a continuación.

El escaso interés suscitado en la doctrina española por el problema de los conceptos jurídico-privados en el presupuesto de hecho de las normas tributarias, y por la interpretación de dichas normas en general, trae causa, a mi juicio, de dos tipos de factores que, lejos de poder anudarse en una relación de causa y efecto, se han alimentado recíprocamente a lo largo del último medio siglo.

En primer lugar debe hacerse referencia a la situación estrictamente dogmática. Desde luego, no es frecuente que la doctrina o la jurisprudencia españolas hagan uso de las útiles conclusiones que, particularmente en la segunda mitad del siglo XX, ha aportado la teoría del Derecho³. Antes al contrario, los trabajos que

Privatrecht. Ein Beitrag zur Förderung der Rechtseinheit, Köln, Otto Schmidt, 1933, 166 pgs. WENZ, Helmut, «Steuerrecht und Privatrecht», en *Staats und Verwaltungswissenschaftliche Beiträge. 10 Jahre Hochschule für Verwaltungswissenschaften Speyer*. Stuttgart: 1957, pgs. 299-317. POLLAND, Wolfgang, *Steuerrecht und Privatrecht. Unter besonderer Berücksichtigung der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs und der Finanzgerichte*. Düsseldorf, Verlagsbuchhandlung der Wirtschaftsprüfer, 1960, 148 pgs. BORSTELMANN, Zur Bindung des Ertragsteuerrechts an zivilrechtliche Begriffe und Formen, en *Die Information über Steuer und Wirtschaft*, 1962, pgs. 290-297. SPITALER, Armin, «Die Annäherung des Steuerrechts an das Privatrecht», en *Deutsches Steuerrecht*, Heft 2, 1962, pgs. 29-33. HUBER-KREBS, Hanns Walter, «Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Konformität zwischen Steuerrecht und Privatrecht», en *Steuer und Wirtschaft*, 1967, pgs. 474-492. TIPKE, Klaus, «Steuerrecht und bürgerliches Recht», en *Juristische Schulung*, 1970, Heft 4, pgs. 149-154. DÖLEMEYER, Hans Joachim, «Wechselbeziehungen zwischen Privat- und Steuerrecht in der schweizerischen Gesellschaftsrechtpraxis unter besonderer Berücksichtigung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise». Diss. Frankfurt am Main, 1975, 271 pgs. PAULICK, Heinz, «Das Steuerrecht als Teil der Gesamtsortnung und die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs», en *Deutsches Steuerrecht*, Heft. 20, 1975, pgs. 564-577. GRIMM, Claus, «Das Steuerrecht zwischen wirtschaftlicher Betrachtungsweise und Zivilrecht», en *Deutsche Steuer-Zeitung*, Nr 15-16, 1978, pgs. 283-290. DÖLLERER, Georg, «Die Maßgeblichkeit des Zivilrechts für das Ertragsteuerrecht in der neuen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs», en *Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht*, 1986/1987, pgs. 37-54. DÖLLERER, Georg, «Handelsrecht und Steuerrecht», en *Steuer und Wirtschaft*, Nr 3, 1988, pgs. 203-209. LIST, Heinrich, «Privatrecht und Steuerrecht», en *Handelsrecht und Steuerrecht. Festschrift für Dr. Dr. h. c. Georg Döllerer*. Düsseldorf: IDW-Verlag GmbH, 1988, pgs. 369-381. SCHULZE-OSTERLOH, Joachim, «Zivilrecht und Steuerrecht», en *Archiv für die civilistische Praxis*, 190, 1990, pgs. 139-164. KOLLER, Thomas, «Privatrecht und Steuerrecht. Eine Grundlagenstudie zur Interdependenz zweier Rechtsgebiete». Bern: Verlag Stämpfli, 1993, 458 pgs. SCHÖN, Wolfgang, «Die Auslegung europäischer Steuerrechts: das harmonisierte Steuerrecht zwischen nationalem Zivilrecht und europäischem Gemeinschaftsrecht». Köln: Otto Schmidt, 1993, 84 pgs. debe tenerse en cuenta, en todo caso, que me limito a reseñar los trabajos que hacen referencia directa, y exclusiva, al problema de las relaciones entre Derecho Privado y Derecho Tributario dejando al margen todas aquellas obras en las que el problema se trata incidentalmente o que se refieren a problemas específicos como el de la denominada «interpretación económica».

3. Lo que contrasta, especialmente, con la realidad de otros Estados de nuestro entorno. Me refiero, en concreto, al peso que la teoría general del Derecho ha tenido en la jurisprudencia del *Bundesfinanzhof* alemán (en adelante BFH). En este sentido debe indicarse que la publicación de la Metodología de la Ciencia del Derecho de Karl LARENZ (LARENZ, Karl, «Methodenlehre der Rechtswissenschaft», Berlin, Springer Verlag, 1960, 381 pgs.) influyó, de forma determinante, en la renovación metodológica acometida por la jurisprudencia tributaria alemana a partir de mediados de la década de los sesenta. Así, «el sentido posible de las palabras» como límite de la interpretación se incorporó a la jurisprudencia del BFH como concepto de uso común. Sobre la influencia de la obra de LARENZ en la jurisprudencia del BFH puede consultarse: BEISSE, Heinrich, «Wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht nach Wegfall des § 1 StAnpG», en

se han ocupado de los problemas de aplicación de la norma tributaria sufren una suerte de «autoalimentación» sustentada quizás, sobre las reminiscencias de la supuesta naturaleza «especial» de las normas tributarias⁴. Obviamente esta desvinculación con la teoría general del derecho no se produce, en la actualidad, sobre la base de un supuesto carácter «odioso» de las normas tributarias –u otras calificaciones extravagantes– sino que se enmarca, más bien, en la tradición «positivista»⁵ del Derecho Tributario⁶.

A este panorama dogmático algo enrarecido y a la propia endogamia interpretativa del Derecho Tributario ha contribuido también la escasa atención que la doctrina ha prestado a estos problemas. Con todo, este desinterés podría resultar incluso beneficioso pues permitiría elaborar construcciones doctrinales libres de prejuicios. Sin embargo, la situación resulta, a mi juicio, más difícil; no se trata de que no exista una opinión sobre estos problemas sino de que la(s) que existe(n) está(n) firmemente anclada(s) en situaciones jurídicas y sociales ya superadas. En definitiva existe un divorcio manifiesto entre una teoría de la interpretación –o más bien una posición ante la interpretación– surgida en virtud de una realidad histórico-jurídica muy precisa, y la realidad actual que, como veremos, muy poco tiene que ver con la anterior. Esta afirmación requiere algunas matizaciones.

Lo cierto es que, tanto por lo que se refiere al problema específico de los conceptos jurídico-privados en el presupuesto de hecho de las normas tributarias

Die information über Steuer und Wirtschaft, 1977, pgs. 1737. BEISSE, Heinrich, «Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Auslegung der Steuergesetze in der neueren deutschen Rechtsprechung», en *Steuer und Wirtschaft*, n. 1, 1981, pg. 7. De igual manera el Prof TIPKE hace hincapié en la profunda impronta de la teoría del método de LARENZ en los distintos Senados del BFH: TIPKE, Klaus; LANG, Joachim, *Steuerrecht*, 17, völlig überarbeitete Auflage, Köln, Otto Schmidt, 2002, pg. 133. Sin duda la reflexión mejor ilustrada sobre la influencia del método de LARENZ en la jurisprudencia del BFH es la que puede consultarse en: WOERNER, Lothar, «Die Steuerrrechtsprechung zwischen Gesetzeskonkretisierung, Gesetzesfortbildung und Gesetzeskorrektur», en *Grenzen der Rechtsfortbildung durch Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht / herausgegeben im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V. von Klaus Tipke*, Köln, Otto Schmidt, 1982, pgs. 26-30. Y también en: WOERNER, Lothar, «Verfassungsrecht und Methodenlehre im Steuerrecht. Auf den Spuren von Heinrich Beisse», en *Finanz-Rundschau*, 1992, pgs. 228-231.

4. Y eso descontando que no existe ni un solo trabajo monográfico dedicado a los problemas interpretativos de la norma financiera que no comience con una encendida defensa del carácter «ordinario» de la norma tributaria: NAVAS VÁZQUEZ, Rafael, «La calificación del hecho imponible según el artículo 25 de la Ley General Tributaria», en *Crónica Tributaria*, núm. 50, 1984, pgs. 103-105. CHECA GONZÁLEZ, Clemente, «La interpretación de las normas tributarias», en *La reforma de la Ley General Tributaria* (coord. Clemente CHECA GONZÁLEZ). Valladolid, Lex Nova, 1996, pgs. 22-63. GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, *La interpretación de las normas...*, op. cit., pgs. 13-23. CHECA GONZÁLEZ, Clemente, *Interpretación y aplicación...*, op. cit., pgs. 17-21.
5. Me refiero a un positivismo formalista y rígido al que tendremos ocasión de hacer referencia, en repetidas ocasiones, a lo largo de este trabajo.
6. Tradición a la que ha hecho alusión el Prof. TIPKE, denunciando su particular importancia en los países latinoamericanos y, en general, de tradición romanista: TIPKE, Klaus, «Rechtfertigung des Themas; Ziel der Tagung», en *Grenzen der Rechtsfortbildung durch Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht / herausgegeben im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V. von Klaus Tipke*, Köln, Otto Schmidt, 1982, pgs. 3-5. En España también se ha hecho referencia a esta especial tradición: PALAO TABOADA, Carlos, «Tipicidad e igualdad en la aplicación de las normas tributarias» (La prohibición de la analogía en Derecho Tributario), en *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid*, núm. 1, 1997, pg. 231.

como a la interpretación de dichas normas en términos generales, la posición mayoritaria en la doctrina española arranca de la obra del Profesor SAINZ DE BUJANDA⁷. La posición del Profesor de Madrid, centrada en el estudio de la naturaleza jurídica del hecho imponible, pero íntimamente relacionada con los problemas de interpretación y elusión de la norma tributaria⁸, se dirige, esencialmente, a combatir la llamada «interpretación económica», propugnada, como resulta de sobra conocido, por la Escuela alemana de entreguerras y la Escuela de Pavía⁹. Y es precisamente de esa oposición dialéctica de la que surgen los prejuicios metodológicos que pretendo poner de manifiesto. Porque el Profesor SAINZ DE BUJANDA se enfrenta a una forma muy concreta de entender y aplicar lo que él mismo denomina como «*principio de la realidad económica*». De un lado, porque aunque se hace referencia a los comentaristas de la Ordenanza Tributaria alemana de 1919 –señaladamente a la figura de Enno BECKER– su análisis crítico se centra, sobre todo, en la producción científica de la Escuela de Pavía y, en particular, en su formulación por parte de JARACH¹⁰. Y, de otro, y aquí reside a mi juicio el problema esencial de esta posición y de su asunción acrítica, porque SAINZ DE BUJANDA se refiere, en todo momento, a una versión de la interpretación económica, desvinculada por completo de las exigencias que derivan del método jurídico; se trata en definitiva de una interpretación que no parte del Derecho ni utiliza criterios jurídicos lo que conduce a que sus resultados difícilmente puedan compartirse. Sin embargo, la forma de entender la interpretación económica a la que se enfrenta SAINZ DE BUJANDA constituye única y exclusivamente la primera forma histórica de aparición de este peculiar método interpretativo que, como veremos más adelante, fue notablemente depurado por la doctrina y jurisprudencia alemanas sobre todo a partir de los años sesenta. En definitiva, el Profesor de Madrid tomó la parte por el todo¹¹, confundiendo un

7. Atribuyendo el origen de la polémica en España a SAINZ DE BUJANDA: COMBARROS VILLANUEVA, Victoria Eugenia, «La interpretación económica como criterio de interpretación jurídica». (Algunas reflexiones a propósito del concepto de «propiedad económica» en el Impuesto sobre el Patrimonio, en *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 44, 1984, pgs. 489-490; FALCÓN y TELLÁ, Ramón, «Interpretación económica y seguridad jurídica», en *Crónica Tributaria*, núm. 68, 1993, pg. 27.
8. Es el propio SAINZ DE BUJANDA quien reconoce la esencial conexión de los problemas de interpretación y elusión con el de la naturaleza del hecho imponible: SAINZ DE BUJANDA, Fernando, «Naturaleza del hecho imponible», en *Hacienda y Derecho*, Volumen IV, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1966, pgs. 604-606.
9. Sobre estas Escuelas de pensamiento y los conceptos de «interpretación económica» e «interpretación funcional» tendremos ocasión de ocuparnos, en profundidad, más adelante.
10. Haciendo referencia esencialmente a su trabajo central sobre el hecho imponible: JARACH, Dino, *El Hecho imponible*. Bueno Aires, Rev. Juris. Argentina, 1943 (citado a lo largo de este trabajo como: JARACH, Dino, *El hecho imponible: teoría general del derecho tributario sustantivo*. 3ª ed., Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1996, 238 pgs.).
11. Y debe resaltarse, como luego veremos, que incluso antes de la Segunda Guerra Mundial existían «versiones» de la interpretación económica íntegramente alejadas de las concepciones más radicales y, al menos en su intención, deseosas de respetar los límites propios de la interpretación. En este sentido puede consultarse nuestro estudio sobre el problema de la interpretación de la norma tributaria en la obra de HENSEL: BÁEZ MORENO, Andrés; GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, María Luisa; ORTIZ CALLE, Enrique, *El nacimiento del Derecho Tributario como disciplina científica en la Alemania de entreguerras: aportación particular de Albert Hensel y sus repercusiones en la dogmática contemporánea* (Estudio Preliminar a la Traducción de la 3ª edición del Manual de Derecho Tributario de Albert HENSEL), 2005, pgs. 47-64.

criterio de interpretación con su primera forma de aparición histórica. Y es obvio que el problema esencial no radica en el hecho de que hace cuatro décadas SAINZ DE BUJANDA combatiera él por el llamado «principio de la realidad económica». En definitiva, el Profesor de Madrid trató tal criterio como lo encontró en la bibliografía germano-italiana de la década de los 30 y 40. El verdadero problema es que, con contadas excepciones¹², la doctrina española siga anclada en concepciones que califican a la interpretación económica como un modo de interpretación ubicado al margen del Derecho¹³.

Sin embargo no sería fiel a la realidad atribuir, en exclusiva, a causas de orden estrictamente dogmático la anómala evolución del problema de la interpretación de las normas tributarias en el Derecho español. En efecto, en la misma han jugado un papel no desdeñable los preceptos de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General

12. COMBARROS VILLANUEVA, Victoria Eugenia, *La interpretación económica...*, *op. cit.*, pgs. 485-536. PALAO TABOADA, Carlos, «Economía y Derecho en la aplicación de las leyes tributarias», en *Crónica Tributaria*, núm. 73, 1995, pgs. 71-72. RUIZ ALMENDRAL, Violeta; ZORNOZA PÉREZ, Juan José, «Interpretación, calificación, integración y medidas anti elusión en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria», en *Estudios de Derecho Judicial*, núm. 57, 2004, pgs. 28-30. GODOI, Marciano S., *Fraude a la ley y conflicto en la aplicación de las leyes tributarias*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2005, pgs. 99-111. RUIZ ALMENDRAL, Violeta, «El fraude a la ley tributaria...», *op. cit.*, pgs. 23-31.
13. En este sentido las referencias son innumerables: FERREIRO LAPATZA, José Juan, «Notas sobre la reforma de la Ley General Tributaria», en *Quincena Fiscal*, núm. 17, 1995, (BIB 1995, 1265). CHECA GONZÁLEZ, Clemente, «La interpretación de las normas tributarias...», *op. cit.*, pgs. 33-34. CHECA GONZÁLEZ, Clemente, «Interpretación y aplicación...», *op. cit.*, pgs. 30-44. FALCÓN Y TELLA, Ramón, «Calificación del hecho imponible y simulación», en *Quincena Fiscal*, núm. 11, 1996, pg. 5 (aunque de forma no del todo contundente). GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, «La interpretación de las normas...», *op. cit.*, pgs. 63-71. EDITORIAL ARANZADI, «Traspaso de local de negocio, renuncia a los derechos arrendaticios e incrementos de patrimonio en el IRPF. (Comentario a la STSJ Navarra 7 noviembre 1997)», en *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, Parte Presentación (Vol. II), 1997 (BIB 1997, 918). EDITORIAL ARANZADI, También se califican como operaciones de capitalización generadoras de rendimientos de capital mobiliario los seguros diferidos con reembolso de primas. Comentario a la Res. TEAC de 18 noviembre 1998, en *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, Vol. I (Parte Presentación), 1999, pg. 1041 (BIB 1999, 629). FALCÓN Y TELLA, Ramón, «Interpretación jurídica y primas únicas: el criterio de la Audiencia Nacional», en *Quincena Fiscal*, núm. 3, 1998 (BIB 1998, 1549). HERRERA MOLINA, Pedro, «Nuevas perspectivas sobre el fraude de ley en materia tributaria», en *Quincena Fiscal*, núm. 12, 1999, pg. 11. FALCÓN Y TELLA, Ramón, «De nuevo sobre las primas únicas y los bonos austriacos: pronunciamientos recientes de la Audiencia Nacional y de los TEA», en *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 14, 1999, (BIB 1999, 920). SIMÓN ACOSTA, Eugenio, «Bonos austriacos: la interpretación económica que no muere. Comentario a la Resolución TEAC de 27 de enero 2000», en *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 9, 2000 (BIB 2000, 382). SIMÓN ACOSTA, Eugenio, «De nuevo la Administración acude a la interpretación económica para subsanar los defectos de la Ley», en *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 21, 2000 (BIB 2000, 2040). SIMÓN ACOSTA, Eugenio, «Fraude de ley y bonos austriacos», en *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 4, 2001, (BIB 2001, 838). GARCÍA NOVOA, César, «El valor de enajenación en la venta de acciones cotizadas en bolsa pero vendidas fuera de la misma. Comentario a STS de 25 de septiembre de 2003», en *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 17, 2003, (BIB 2003, 1479). CHECA GONZÁLEZ, Clemente, «El Tribunal Supremo declara que no constituye pérdida patrimonial la diferencia entre el valor de enajenación y el de adquisición de los bonos austriacos que incluya el importe del "cupón corrido". Crítica de esta doctrina. Sentencia comentada: STS de 11 mayo 2004», en *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 19, 2004 (BIB 2005, 415). MERINO JARA, Isaac, «Adquisición de valores mobiliarios con cupón corrido y negocios jurídicos anómalos», en *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 2, 2005, (BIB 2005, 909). ALONSO ARCE, Iñaki, «Bonos austriacos: el fin de la historia. Comentario a la STS 11 mayo 2004», en *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 17, 2005, pgs. 21613-21619.

Tributaria (en adelante LGT/1963) dedicados a algunos aspectos de la aplicación de las normas tributarias. Me refiero, en concreto, a la configuración del fraude a la ley tributaria (art. 24.2 LGT/1963) y a los preceptos dedicados a la calificación del hecho imponible (art. 25 LGT/1963). Resulta casi un tópico, a estas alturas, señalar que las formalidades y las exigencias probatorias del fraude a la ley tributaria, en la LGT/1963, convirtieron su aplicación en una tarea complicada para la Administración Tributaria. Las dificultades formales y materiales de la aplicación de la figura del fraude a la ley condujeron a la Administración a la búsqueda de otros mecanismos que permitieran la corrección de las operaciones elusorias acometidas por los contribuyentes. Desde finales de la década de los ochenta, y sobre la base de la, cuanto menos cuestionable, redacción del párrafo tercero del artículo 25 de la LGT/1963 –«*Cuando el hecho imponible se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones y relaciones económicas que, efectivamente, existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen*»– la Administración Tributaria acude a la sedicente calificación económica para resolver algunos problemas a los que, en principio, debería haberse hecho frente con el uso de la cláusula de fraude a la ley¹⁴. Las ventajas prácticas de este proceder parecen evidentes: no

14. Este uso desviado de la calificación, como cláusula antifraude fue pronosticado por la doctrina de forma perspicaz (PALAO TABOADA, Carlos, «El fraude a la ley en Derecho Tributario», en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, 1966, pgs. 692-693. NAVAS VÁZQUEZ, Rafael, «La calificación del hecho imponible...», *op. cit.*, pg. 124) y ha sido denunciado también *a posteriori* cuando la práctica administrativa terminó dando la razón a los augurios más pesimistas: FALCÓN y TELLA, Ramón, *Interpretación económica...*, *op. cit.*, pg. 28. PALAO TABOADA, Carlos, *Economía y Derecho...*, *op. cit.*, pg. 73. PÉREZ ROYO, Fernando; AGUALLO AVILÉS, Ángel, *Comentarios a la reforma de la Ley General Tributaria*, Pamplona, Aranzadi, 1996, pgs. 52-53. PALAO TABOADA, Carlos, «Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria (II)», en *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 155, 1996, pgs. 17-19. PALAO TABOADA, Carlos, *Tipicidad e igualdad...*, *op. cit.*, pg. 242. PALAO TABOADA, Carlos, «¿Existe el fraude a la ley tributaria?», en *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 182, 1998, pgs. 6-8. HERRERA MOLINA, Pedro, *Nuevas perspectivas sobre el fraude de ley...*, *op. cit.*, pg. 11. NAVAS VÁZQUEZ, Rafael, «Interpretación y calificación en Derecho Tributario», en *Los negocios anómalos ante el Derecho Tributario español*, Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid, núm. 16, 2000, pg. 20. CASADO OLLERO, Gabriel, «Legalidad tributaria y función calificadora de la Administración Fiscal», en *Los negocios anómalos ante el Derecho Tributario español*, Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid, núm. 16, 2000, pgs. 61-62. PALAO TABOADA, Carlos, «La norma anti-elusión del proyecto de nueva Ley General Tributaria», en *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 248, 2003, pg. 85. GARCÍA NOVOA, César, *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*, Madrid, Marcial Pons, 2004, pgs. 226-234. RUIZ ALMENDRAL, Violeta; SEITZ, Georg, «El Fraude a la ley tributaria. (Análisis de la norma española con ayuda de la experiencia alemana)», en *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, núms. 257-258, 2004, pg. 26. RUIZ ALMENDRAL, Violeta; ZORNOZA PÉREZ, Juan José, *Interpretación, calificación...*, *op. cit.*, pg. 23. PÉREZ ROYO, Fernando, «La Doctrina de los Lores sobre la elusión fiscal (Examen de casos recientes)», en *Quincena Fiscal*, núm. 10, 2005 (BIB 2005, 1119). Sin embargo, debe hacerse notar que, también en Alemania (ajena por completo a los planteamientos de la LGT 1963) existen quejas similares en la doctrina. En este sentido, señala el profesor TIPKE: «*La escasa aplicación del § 42 de la AO (similar a nuestro artículo 15 LGT/2003) en el pasado se explica por el uso ilimitado de la interpretación teleológica, del punto de vista económico en la interpretación o de una analogía encubierta, lo que implicaba en realidad la integración de lagunas*» (TIPKE, Klaus, *Die Steuerrechtsordnung, Tomo III: Föderative Steuerverteilung, Rechtsanwendung und Rechtsschutz, Gestalter der Steuerrechtsordnung*. Köln, O. Schmidt, 1993, pg. 1329). La Profesora RUIZ ALMENDRAL da noticia de un fenómeno similar en Australia y Canadá: RUIZ ALMENDRAL, Violeta; SEITZ, Georg, *El Fraude a la ley tributaria...*, *op. cit.*, pg. 28.

es necesario seguir ningún trámite procedimental específico, no se requiere probar el «propósito de eludir el pago del tributo» y, por último, no existe inconveniente alguno para la imposición de sanciones. Con expresión certera se ha dicho que la calificación –tal y como se usó por parte de la Administración tributaria– constituía «un fraude de ley al fraude de ley»¹⁵. Pero con ser muy grave esta práctica viciada, no acaban aquí las perversas influencias del artículo 25 LGT/1963 en el anómalo estado de la cuestión al que hacemos referencia.

De dicho precepto puede decirse lo mismo que se atribuía a un conocido dictador del siglo XX: «la primera gran desgracia del pueblo ruso fue su nacimiento; y la segunda su muerte». En este sentido la eliminación del artículo 25 LGT/1963, por obra de la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria, si bien pudo suponer una cierta depuración conceptual –luego veremos en qué sentido– engendró una corriente doctrinal, que pervive en la actualidad, a la que creo que bien podría colgarse la etiqueta de «neoformalista». Como hemos adelantado, la eliminación del artículo 25 de la LGT/1963 (y particularmente de su párrafo tercero) ha comportado algunas mejoras o, con mayor precisión, ha ayudado a resolver algunos equívocos en los que había incurrido la doctrina y, sobre todo, la Administración Tributaria.

En primer lugar deshace el equívoco de considerar que puede calificarse económicamente unos hechos sin haber procedido previamente a la interpretación económica de la hipótesis normativa en que éstos se subsumen¹⁶. La calificación no es más que una de las fases del proceso de aplicación de las normas jurídicas que consiste en contrastar los caracteres normativos del presupuesto de hecho con los que son propios del hecho enjuiciado; de ese modo, la calificación permite subsumir el (los) hecho(s) en la hipótesis normativa, dando entrada, si procede, a la consecuencia jurídica de dicha hipótesis. Haciendo uso, una vez más, de la imagen descrita por ENGISCH¹⁷ la calificación consiste en un «*ir y venir de la mirada de la hipótesis normativa al hecho de la realidad*»¹⁸. En este contexto, es obvio que la interpretación de la hipótesis precede lógicamente a la calificación de los hechos¹⁹ pues,

15. PALAO TABOADA, Carlos, *¿Existe el fraude a la ley tributaria?...*, *op. cit.*, pg. 7.

16. Esta posición errónea ha sido expuesta de forma explícita por el Profesor ALBIÑANA. Tras pronunciarse en contra del reconocimiento de la interpretación económica en el artículo 23 de la LGT/1963: «Y, por ello, fue afortunada la exclusión del inciso: “y teniendo en cuenta su finalidad económica y los principios de justicia que las inspiran”, que figuraba en el texto del anteproyecto del referido artículo 23-1” hace referencia a la calificación económica en los siguientes términos: “La calificación del “supuesto de hecho” previsto en la Ley tributaria **sí debe ser, en cambio, realizada con criterios económicos, pues en casi todos los casos el “supuesto de hecho” imponible o tributable vendrá constituido por operaciones, actividades, etc., de naturaleza económica...**» (ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César, «La interpretación económica de las leyes tributarias», en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 144, 1979, pgs. 1388-1389).

17. ENGISCH, Karl, *Logische Studien zur Gesetzesanwendung*, 3 Auflage, Heidelberg, C. Winter, 1963, pg. 15.

18. Descripción, por cierto, de uso muy frecuente en la doctrina tributaria española: PALAO TABOADA, Carlos, «Economía y Derecho...», *op. cit.*, pg. 71. CASADO OLLERO, Gabriel, «Legalidad tributaria y función calificador...», *op. cit.*, pg. 33.

19. No podemos compartir por consiguiente las afirmaciones de ZORNOZA PÉREZ y RUIZ ALMENDRAL en el sentido de que «...la calificación es una operación lógicamente previa a la interpretación» (RUIZ ALMENDRAL, Violeta; ZORNOZA PÉREZ, Juan José, *Interpretación, calificación...*, *op. cit.*, pg. 18). Que

de no aplicarse este tracto, no podría saberse conforme a qué notas normativas de la hipótesis deberían calificarse esos hechos. Y, de este modo, se entiende la inmensa paradoja que supuso, en la LGT/1963, la eliminación de las referencias a la «consideración económica» contenidas inicialmente en el correspondiente Proyecto de Ley²⁰, y el reconocimiento expreso y paralelo de la calificación económica del artículo 25.3 al que ya hemos hecho referencia.

Otra de las ventajas indudables de la eliminación del contenido del artículo 25 LGT/1963, a la que la doctrina ha hecho referencia de forma reiterada, consiste en deshacer el equívoco, al que podía dar lugar la redacción del mismo, en lo referente a la existencia de hechos imponibles *jurídicos* y *económicos*. Porque, como defendió con acierto el Profesor SAINZ DE BUJANDA²¹, todos los hechos imponibles, con independencia de que éstos se configuren por referencia a negocios ya existentes y regulados en otras ramas del Derecho, tienen carácter jurídico. Y no creemos que la crítica al antiguo artículo 25 LGT/1963 sobre la base de esta idea –y por lo tanto la ventaja que implicó la derogación de dicho precepto– pueda considerarse trivial, como se ha sostenido en la doctrina²². Es más, creemos que fue dicha diferencia la que pudo poner en funcionamiento el abuso de la cláusula de calificación económica del antiguo artículo 25.3 LGT/1963 pues la Administración lo entendió en el sentido de que la inexistencia de referentes jurídico-privados del hecho imponible concreto, desvinculaba al intérprete de los criterios hermenéuticos propios del Derecho, permitiéndole la reconstrucción del hecho imponible sobre la base de la supuesta relación económica subyacente al presupuesto de hecho. Es cierto, en todo caso, que la formulación adoptada desde 1995 (y que se mantiene en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, en adelante LGT/2003) no resuelve el problema. En todo caso, sí que lo replantea desde bases más sólidas.

A pesar de estas ventajas –parece que evidentes– la eliminación del artículo 25 LGT/1963 ha sentado las bases de un nuevo movimiento pendular de ciertos sectores de la doctrina tributaria hacia posiciones marcadamente formalistas. Porque, en ocasiones, se ha querido ver en la eliminación de la «calificación económica» la proscripción definitiva de la interpretación económica en Derecho Tributario

la interpretación del presupuesto es previo a la calificación es una afirmación común, por otro lado, tanto en la teoría general del Derecho (ENGISCH, Karl, *Einführung in das juristische Denken*. 5. neu bearb. Aufl, Stuttgart, W. Kohlhammer, imp. 1971, pg. 57) como en la propia doctrina tributaria (NAVAS VÁZQUEZ, Rafael, *La calificación del hecho imponible...*, *op. cit.*, pg. 106. PALAO TABOADA, Carlos, *Economía y Derecho...*, *op. cit.*, pg. 71. PALAO TABOADA, Carlos, *Notas a la Ley 25/1995...*, *op. cit.*, pg. 6. PÉREZ ROYO, Fernando; AGUALLO AVILÉS, Angel, *Comentarios a la reforma...*, *op. cit.*, pg. 83; BAEZ MORENO, Andrés, *Normas Contables...*, *op. cit.*, pgs. 294-295).

20. El artículo 24.1º del Proyecto de Ley General Tributaria remitido a las Cortes señalaba: «Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los criterios admitidos en derecho y **teniendo en cuenta su finalidad económica** y los principios de justicia que las inspiran».

21. SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *Naturaleza del hecho imponible...*, *op. cit.*, pgs. 579-586.

22. En este sentido: PALAO TABOADA, Carlos, *Notas a la Ley 25/1995...*, *op. cit.*, pg. 18. Y aún menos creemos que la distinción del antiguo artículo 25 LGT/1963 pudiera reputarse errónea por el hecho de «...no existe un solo hecho imponible que se *“delimite atendiendo (exclusivamente) a conceptos económicos”*», como sostiene este autor. Sobre este problema tendremos ocasión de volver detenidamente más adelante.

—ya sea en su versión primigenia o en su modalidad matizada²³. Ya esta deducción subyacen dos errores conceptuales.

De un lado supone un error entender que la codificación de reglas de interpretación y/o calificación influye o puede influir de algún modo en los procesos de aplicación de la norma. La codificación de estas reglas implica una tarea inútil —casi sería más preciso hablar de tarea imposible— en la medida en que la interpretación es un proceso dirigido a la determinación del sentido de las expresiones normativas. Como tal proceso sólo la lógica prepositiva puede indicar el modo de determinar dichos sentidos. Aplicado a nuestro problema particular: ni la eliminación de la interpretación económica en el Proyecto de la LGT/1963 pudo acabar con esta forma de interpretar las normas tributarias; ni la alusión a la calificación económica por parte del artículo 25.3 LGT/1963 impedía que algunas actuaciones de la Administración fueran mucho más allá de los límites de la interpretación (se trataba de procesos de integración); ni, por último, la eliminación del artículo 25.3 LGT/1963 pudo entenderse como una proscripción definitiva de la interpretación económica²⁴.

Pero existe todavía un error más grave en estas posiciones. Entender que la derogación del artículo 25 de la LGT/1963 implica la eliminación de toda forma de interpretación económica reduce ostensiblemente las posibilidades de aplicación de la norma tributaria y, en particular, obliga, siempre y cuando exista un intento de elusión fiscal, a aplicar la cláusula general antielusión (conflicto en la aplicación de la norma tributaria). En este sentido, la eliminación de la interpretación económica (en su versión más moderada) supone que la cláusula de conflicto debe aplicarse no sólo a aquéllos casos en los que los contribuyentes han conseguido efectivamente eludir la norma (supuesto para el que la cláusula se configura) sino también a todos aquéllos en los que se produce, única y exclusivamente, una «tentativa de elusión» que, en buena lógica, podría resolverse mediante una interpretación (económico-teleológica) de la norma cuya elusión se intenta²⁵. En defini-

23. EDITORIAL ARANZADI, *Traspaso de local de negocio...*, op. cit. FALCÓN Y TELLA, Ramón, *Interpretación jurídica y primas únicas...*, op. cit. GARCÍA NOVOA, César, «La tributación del traspaso de futbolistas. Comentario a la STS 4 marzo 1998», en *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*. Vol. II, 1998, (BIB 1998, 507). CHECA GONZÁLEZ, Clemente, *El Tribunal Supremo declara...*, op. cit. MERINO JARA, Isaac, *Adquisición de valores mobiliarios...*, op. cit. Esta posición ha trascendido también a la jurisprudencia: SSAN de 18 de mayo de 2006, 11 de mayo de 2006, 10 de mayo de 2006, 12 de abril de 2006, 6 de abril de 2006, 30 de marzo de 2006.

24. En este sentido se ha pronunciado la doctrina alemana, precisamente en relación con el problema de la interpretación y calificación económicas, presentes en la *Reichsabgabenordnung*: BEISSE, Heinrich, *Wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht...*, op. cit., pg. 1735. TIPKE, Klaus; KRUSE, Heinrich Wilhelm, *Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung*, 16 Auflage. Köln. Verlag Dr. Otto Schmidt, 1996, § 4, Rz. 200, Lfg. 96, oktober 2001. También se ha hecho referencia a esta idea en la doctrina española; en este sentido señala CASADO: «...el legislador, persuadido del poder taumatúrgico de las palabras, lo mismo cree que sobra con acuñar una palabra para, ex nihilo, crear una realidad inexistente que, como en este caso, basta con suprimirla para eliminar un problema del que no sabe qué hacer: el de la calificación jurídica...» (CASADO OLLERO, Gabriel, *Legalidad tributaria y función calificadoras...*, op. cit., pg. 37).

25. Sobre el par de conceptos elusión conseguida-elusión intentada y su aplicación al problema específico de los límites de la interpretación y la integración analógica volveremos más adelante. En todo caso, puede consultarse su construcción en HENSEL en: BÁEZ MORENO, Andrés;

tiva, el principal problema de esta reacción neoformalista consiste en haber extendido notablemente las posibilidades (teóricas) de aplicación de la norma antiabuso, en perjuicio de la interpretación teleológica de la norma fiscal cuya defraudación se intenta. Se trata, en definitiva, de una vuelta soterrada al literalismo, no amparada ni por las reglas generales de interpretación (art. 12 LGT/2003) ni por las exigencias de la propia lógica jurídica. Por la relevancia práctica de estos argumentos, así como el peso científico de los que las sostienen quizás convenga reproducir algunas de las afirmaciones tras las cuales se deja entrever la tendencia neoformalista a la que hacemos referencia: «...un negocio fiduciario es en principio lícito y válido a todos los efectos, incluidos los fiscales, salvo que se demuestre que a través de los mismos se ha producido un fraude a la ley. Lo que supone que la Administración, o bien decide abrir un expediente especial al amparo del art. 24 de la Ley General Tributaria, o en caso contrario ha de respetar las formas jurídicas utilizadas»²⁶ «La cuestión es qué tratamiento debe darse a la minusvalía (se refiere a la generada por la transmisión de bonos austriacos una vez cobrado el cupón). Sólo caben dos alternativas: o se compensa, tal como ordena la ley; o no se compensa porque se estima que la operación se ha realizado en fraude de ley tributaria»²⁷. En definitiva, el movimiento pendular que produjo la eliminación del artículo 25 LGT/1963 reubica la polémica en la dicotomía clásica de fraude de ley-economía de opción, de modo que, de no existir fraude –o conflicto– los negocios acometidos por el (los) contribuyentes resultan intocables para la Administración Tributaria o los Tribunales. No es necesario insistir en lo mal parada que queda la interpretación teleológica por este tipo de planteamientos.

Sin embargo la justificación de este trabajo sería notablemente escasa si nos limitáramos a hacer referencia a la anómala situación legal y doctrinal española en

GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, María Luisa; ORTIZ CALLE, Enrique, *El nacimiento del Derecho Tributario como disciplina científica...*, op. cit., pgs. 67-68. Recientemente, en contra de esta distinción, con argumentos que no puedo compartir: RUIZ ALMENDRAL, Violeta, *El Fraude a la Ley Tributaria a examen...*, op. cit., pgs. 68-69.

26. FALCÓN Y TELLA, Ramón, «Negocios fiduciarios: la necesidad de respetar a efectos tributarios la forma jurídica utilizada o de acudir a un expediente de fraude de ley (Res. TEAR Andalucía 23 junio 1999)», en *Quincena Fiscal*, núm. 22, 1999, pg. 6. En el mismo sentido respecto a los negocios fiduciarios en el IRPF: FALCÓN Y TELLA, Ramón, «Negocios fiduciarios: régimen tributario», en *Los negocios anómalos ante el Derecho Tributario español*, Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid, núm. 16, 2000, pg. 211. El Profesor FALCÓN reproduce, como apoyo de sus propias posiciones, las palabras del Profesor PALAO cuando este afirma: «Desde la perspectiva del Derecho Tributario, el negocio indirecto, es decir aquel que se utiliza para conseguir un fin distinto del propio de su estructura, será un negocio en fraude de ley si la finalidad perseguida es eludir la norma fiscal». (PALAO TABOADA, Carlos, *Notas a la Ley 25/1995...*, op. cit., pg. 19). Sin embargo, a mi juicio, la posición del Profesor PALAO no puede identificarse plenamente con la tendencia neoformalista y su predisposición a la restricción de la interpretación teleológica, si acudimos a otras citas de ese autor en el mismo trabajo citado: «en resumidas cuentas, lo que se establece en el artículo 28.2 es el principio general de aceptación a efectos tributarios de la calificación jurídica procedente con arreglo al Derecho Privado salvo que se demuestre, con arreglo a los métodos jurídicos generales de interpretación, que el legislador ha atribuido a los términos un sentido que difiere en parte del jurídico-privado». Y, más adelante: «Las consideraciones precedentes no excluyen, en modo alguno, que en la calificación (al igual que en la interpretación de la ley) se tome en consideración el significado económico de los negocios o hechos realizados» (PALAO TABOADA, Carlos, *Notas a la Ley 25/1995...*, op. cit., pg. 19).
27. SIMÓN ACOSTA, Eugenio, *Fraude de ley y bonos austriacos...*, op. cit.

relación con la interpretación de la norma tributaria. Por muy sesgada y contradictoria que pueda resultar esa situación, su utilidad práctica (y científica) sería nula si no estuvieran en juego cuestiones centrales en torno a la dinámica de aplicación de los tributos. Y aquí conviene deshacer un equívoco muy extendido entre nosotros. La metodología aplicativa y, en particular, las formas y modos de interpretación de las normas –en particular de las tributarias– no constituyen un reducto inaccesible de eso que ha dado en llamarse «Derecho de profesores». Por el contrario, la correcta interpretación de la norma concreta, así como el conocimiento de los límites de la actividad interpretativa constituyen, a mi juicio, el problema central del Derecho Tributario y, me atrevería a decir, que de cualquier otra rama del ordenamiento. Y ello por distintos motivos que pasamos a tratar a continuación.

Cualquier investigación sobre la interpretación de las normas tributarias ostenta *per se* una justificación intrínseca. Es obvio que la tarea del jurista, y como tal del que dedica sus investigaciones al Derecho Financiero y Tributario, se centra en la aplicación de las normas siendo que la interpretación, entendida como construcción de la premisa mayor del silogismo de aplicación de la norma, constituye, quizás, la fase central del razonamiento jurídico. No en vano se ha dicho que la interpretación constituye la cuestión central de la teoría del método jurídico²⁸. Sin embargo tampoco esta afirmación resulta suficiente como para justificar, por sí sola, el interés de este trabajo de investigación. En definitiva, casi cualquier trabajo de investigación jurídica, tiene como objeto, directo o indirecto, la averiguación en torno a la correcta interpretación de uno o varios preceptos.

Creemos que el verdadero interés de esta investigación consiste en aclarar algunas cuestiones metodológicas de gran interés especialmente por lo que se refiere al Derecho Tributario. En términos generales, tratar de esclarecer el problema de la interpretación de los conceptos jurídico-privados en el presupuesto de hecho de las normas tributarias, puede ayudar a fijar, al menos de modo aproximado, la siempre difícil frontera entre la interpretación y la integración de las normas jurídicas. Y ello no por un mero prurito dogmático sino por el hecho de que los límites de una y otra actividad son muy distintos en nuestra disciplina. Así, mientras que la normativa tributaria no contiene límite alguno a la actividad interpretativa –como señalamos *supra* tampoco podría hacerlo– es tradicional en nuestra legislación la existencia de una prohibición limitada de la analogía en Derecho Tributario, en particular por lo que se refiere a las normas que regulan el hecho imponible, las exenciones y los demás beneficios fiscales (art. 14 LGT/2003). Sin perjuicio del mayor o menor acierto de esta prohibición, sin parangón en el ordenamiento comparado, lo cierto es que la norma obliga a fijar un límite entre la interpretación (siempre permitida y necesaria) y la analogía (prohibida para determinados tipos de normas tributarias). Sin este límite, cuya existencia se ha puesto en duda recientemente en nuestra mejor doctrina²⁹, todo el edificio de la aplicación de la norma

28. ENGISCH, Karl, *Introducción al pensamiento jurídico*, traducción de Ernesto Garzón Valdés, Madrid, Guadarrama, 1967, pg. 95.

29. En este sentido, y a favor de una identidad material entre interpretación y analogía: PALAO TABOADA, Carlos, *Tipicidad e igualdad...*, *op. cit.*, pgs. 233-239. Pero ni siquiera este autor sostiene

tributaria se viene necesariamente abajo. La desintegración de las estructura lógicas que, tradicionalmente, han regido la aplicación de las normas genera paradojas insalvables: si entre interpretación e integración (analogía) no existen diferencias materiales, ¿pueden integrarse por analogía las normas tributarias? El artículo 12 de la LGT/2003 admite la interpretación pero el 14 prohíbe la analogía. Ante esto podría contestarse que aunque el artículo 14 de la LGT/2003 –y cualquier norma limitativa de la analogía– resulte absurda e imposible de cumplir³⁰, la prohibición de analogía deriva, más bien, de exigencias constitucionales (principios de reserva de ley y/o seguridad jurídica). Pero ante esta afirmación surgiría otra pregunta de inmediato: ¿si la interpretación está permitida y la analogía constitucionalmente prohibida, pero no es posible distinguir materialmente un tipo de actividad de la otra, está entonces también prohibida la interpretación? ¿No pueden interpretarse las normas tributarias? Es obvio que esto no es así: no es posible prohibir la averiguación del sentido de las normas porque no es posible prohibir el pensamiento³¹. No pretendemos terciar, en este momento, en el complejísimo problema de los límites de la actividad interpretativa. A ello dedicaremos nuestra atención a lo largo de este trabajo. Sin embargo, y en fase todavía justificativa, queremos poner el acento en la importancia esencial que reviste, desde una perspectiva metodológica, distinguir la actividad interpretativa de la integración.

Y, en estricta relación con lo anterior, la indagación en torno a los límites de la interpretación resulta también central a la hora de analizar la naturaleza de las cláusulas generales antielusión (en nuestra legislación vigente la cláusula de conflicto del artículo 15 LGT/2003). Aunque no faltan sectores de la doctrina que se opongan al carácter integrativo o analógico de la cláusula general antiabuso, lo cierto es que cada vez se revela más cierta la afirmación de HENSEL en el sentido de que «...la verdadera elusión tributaria empieza exactamente allí donde comienza a fracasar el arte de la interpretación»³². Si no se configura así la cláusula antielusiva, la consecuencia no puede ser más clara: la interpretación y el conflicto en la aplicación de la norma tributaria constituirían reacciones intercambiables frente a los fenómenos de elusión tributaria. De sostener esta tesis no existiría inconveniente alguno para volver a la práctica espuria de luchar contra la elusión fiscal por medio de la cláusula de calificación económica. De nuevo, la confusión entre interpretación e integración –que aquí se plantea en relación con las reacciones frente a la elusión

dicha crítica de forma rotunda pues, en una publicación sólo un año posterior, afirma: «Entre calificación y fraude existe la misma frontera que entre interpretación y analogía; ambos pares de conceptos están estrechamente relacionados. La Ley General Tributaria construye, como se sabe, la reacción contra el fraude de ley como una aplicación analógica, excepcionalmente permitida, de la ley eludida. El cruce de dicha frontera, imprecisa pero existente...». (PALAO TABOADA, Carlos, *¿Existe el fraude a la ley tributaria?*..., *op. cit.*, pg. 7). Sobre este problema y su crítica volveremos más adelante.

30. Como sostiene PALAO siguiendo a BOBBIO y KAUFMANN: PALAO TABOADA, Carlos, *Tipicidad e igualdad*..., *op. cit.*, pg. 233.
31. Estas prohibiciones han sido frecuentes, en la historia, tras la elaboración de grandes obras de codificación. Sobre esta cuestión puede consultarse: MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, LORENZO, «La interpretación de las normas según la ley general tributaria», en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 54, 1964, pgs. 344-345.
32. HENSEL, Albert, «Zur Dogmatik des Begriffs "Steuerumgehung"», en *Bonner Festgabe für Ernst Zitelmann zum fünfzigjährigen Doktorjubiläum*. München-Berlin, Duncker & Humblot, 1923, pg. 244.

tributaria— desmonta por completo la estructura lógica de la aplicación de la norma tributaria. Por el contrario si se asume que la auténtica elusión³³, frente a la mera tentativa, sólo puede resolverse mediante el uso de la cláusula antielusiva, la conclusión también parece clara: habrá que averiguar, en primera instancia si estamos ante una mera tentativa de elusión que puede resolverse mediante la interpretación de la norma pretendidamente defraudada. Y para ello será imprescindible conocer, una vez más, los límites de la actividad interpretativa. Ésta es una idea que la doctrina alemana de entreguerras, desde posiciones del todo diversas, supo reconocer con absoluta claridad: sólo conociendo los límites de la actividad interpretativa y resolviendo el problema de los conceptos jurídico privados en el presupuesto de hecho de las normas tributarias, puede determinarse, de forma metodológicamente consistente, el ámbito de aplicación de las cláusulas generales antibuso³⁴. Y es obvio que el problema que nos ocupa, aunque normalmente no se plantee de este modo, subyace a la polémica más reciente en torno al conflicto en la aplicación de la norma tributaria: su punibilidad. Porque, si bien la jurisprudencia constitucional ha centrado sus disquisiciones en la distinción, complicada distinción, entre simulación y fraude a la ley tributaria³⁵, a mi juicio, la discusión, al menos desde el punto de vista del principio de tipicidad, debería haber sido otra. En muchas ocasiones, el centro de la discusión, no debe ser, si el fraude a la ley tributaria resulta o no punible penalmente (sobre esta cuestión existe un consenso más o menos generalizado); la auténtica raíz del problema será determinar si procede aplicar la cláusula antielusión o, por el contrario, se está ante una mera tentativa elusoria que puede resolverse mediante una correcta interpretación de la norma tributaria. Parece evidente que los problemas de tipicidad sólo se plantearán cuando sea efectivamente aplicable la cláusula antiabuso; cuando nos encontremos ante una mera tentativa de elusión los problemas serán diferentes. Y, de nuevo, la solución adecuada depende de una conclusión interpretativa.

Hasta el momento, nos hemos limitado a describir en términos generales el problema de fondo que subyace a esta investigación y que trataremos de resolver sobre la base de una teoría hermenéutica sólida. Pero, en todo caso, es frecuente que las investigaciones en torno a la aplicación de la norma tributaria queden en

33. Aquí recobra todo su sentido la distinción entre elusión conseguida-elusión intentada a la que hicimos referencia más arriba y sobre la que tendremos ocasión de volver más adelante.

34. Sorprende cómo Albert HENSEL y Kurt BALL, desde posiciones antagónicas incluso sobre la propia naturaleza del Derecho Tributario, llegan a esta misma conclusión: HENSEL, Albert, *Zur Dogmatik des Begriffs „Steuerumgehung...“*, op. cit., pg. 245. BALL-KADURI, Kurt-Jacob, *„Steuerrecht und Privatrecht...“*, op. cit., pg. 139. Sobre la evolución del pensamiento de HENSEL en torno a este problema y su contraste con las posiciones de BALL y BECKER puede consultarse: BÁEZ MORENO, Andrés; GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, María Luisa; ORTIZ CALLE, Enrique, *El nacimiento del Derecho Tributario como disciplina científica...*, op. cit., pgs. 65-68.

35. Sobre esta distinción pivotan las dos SSTC que, hasta el momento, se han centrado en estos problemas. Me refiero a la STC 120/2005, de 10 de mayo, en la que se descarta la posibilidad de condenar como delito fiscal las conductas realizadas en fraude a la ley tributaria, tomando como base el principio de legalidad penal y a la STC 48/2006, de 13 de febrero, en la que se deniega amparo al recurrente sobre la base de que su conducta —calificada como simulatoria— sí podía dar lugar a la comisión de un delito fiscal, a diferencia de lo que hubiera ocurrido en caso de ser calificada como en fraude a la ley.

eso: en una indagación de corte abstracto que, en el mejor de los casos, facilite instrumentos conceptuales sólidos, para resolver problemas concretos de aplicación³⁶. Sin embargo, la construcción de un método no es más que la primera parte de un trabajo, al menos si nos referimos a los problemas de aplicación de las normas. Ahora falta, lógicamente, poner el modelo a prueba. Porque las reflexiones vertidas anteriormente y las ventajas que se le han atribuido, deben «funcionar» también para acometer el análisis concreto de los posibles problemas de interpretación que se plantean en nuestro sistema tributario. En definitiva, el modelo parece coherente pero su utilidad será muy reducida –nula podría avanzar– si, en la práctica, los conceptos que manejamos no resultan practicables o conducen, algo muy frecuente en las teorías de la interpretación, a justificar exclusivamente una decisión tomada de antemano. Y es que, en definitiva, como ha señalado el Profesor KRUSE *la interpretación no se alimenta del texto de las normas sino de los casos concretos*³⁷.

Ante esta necesidad de poner a prueba un modelo hermenéutico cabrían, en principio, dos opciones. En primer lugar, tratar de aplicar el mismo a todo un conjunto heterogéneo de supuestos en los que, de una u otra forma, se haga patente el problema de los conceptos jurídico-privados en el presupuesto de hecho de las normas tributarias. Desde luego, no puede decirse que esta perspectiva sea inusual, al menos en el Derecho comparado³⁸. Pero, a mi juicio, no constituye la forma óptima de proceder al menos en un tema como el que nos ocupa. Porque, en definitiva, la selección siempre resulta más o menos arbitraria y, en el peor de los casos, también interesada pues se corre el riesgo de seleccionar sólo aquellos supuestos para los que la construcción doctrinal propuesta permite una solución coherente. Pero además existe otro inconveniente no menos relevante. Tratar de aplicar las construcciones hermenéuticas defendidas a una casuística muy amplia implica siempre el riesgo, al menos en un trabajo de investigación de dimensiones proporcionadas, de analizar muchos de los casos descritos de forma superficial. Y ello puede resultar inadecuado desde una doble óptica: en primer lugar porque no permite comprobar la utilidad práctica de la construcción defendida; en segundo lugar porque es muy probable que el caso concreto no se solucione de forma satisfactoria.

Por ese motivo, hemos preferido adoptar en este trabajo una óptica bien distinta tratando de contrastar el modelo teórico de partida con un conjunto de negocios muy concretos: los denominados negocios fiduciarios. Los criterios de selección no son arbitrarios. De un lado, la creciente importancia de este tipo de

36. Ya en ocasiones anteriores me he pronunciado en sentido crítico, frente al proceder excesivamente abstracto de la doctrina española respecto a este problema: BÁEZ MORENO, Andrés, *Normas Contables...*, op. cit., pgs. 79-80.

37. KRUSE, Heinrich-Wilhelm, *Auslegung am Gesetz vorbei...*, op. cit., pg. 416.

38. En efecto, sobre todo en Alemania, no faltan trabajos que adopten semejante óptica. Esta forma de proceder puede verse ya en las primeras obras en torno a este problema publicadas en el período de entreguerras: BALL-KADURI, Kurt-Jacob, *Steuerrecht und Privatrecht...*, op. cit., 160 pgs. Tras la guerra no faltan trabajos que asuman esta misma metodología: POLLAND, Wolfgang, *Steuerrecht und Privatrecht...*, op. cit., pg. 148 y, sobre todo, MAAßEN, Wolfgang, *Privatrechtsbegriffe in den Tatbeständen des Steuerrechts*, Berlin, Duncker & Humblot, 1977, 292 pgs.

construcciones en la práctica –de la que da fe la abundante jurisprudencia en los últimos años– contrasta abiertamente con la escasísima bibliografía sobre el particular³⁹. De otro lado, las construcciones fiduciarias que serán objeto de análisis en este trabajo y el tratamiento que, hasta el momento, han propuesto para las mismas la doctrina y la jurisprudencia sacan a la luz las múltiples contradicciones que aquejan a la teoría de la aplicación de la norma tributaria en nuestro país. En efecto, los diversos tratamientos fiscales de los negocios fiduciarios propuestos hasta la fecha siguen la estela de los movimientos pendulares antes descritos. Sin querer adelantar contenidos del trabajo sí que conviene apuntar en este momento que la doctrina administrativa y, en no pocas ocasiones, también la jurisprudencia han tratado de hacer frente a este tipo de negocios haciendo uso de la doctrina clásica de la interpretación económica, articulando «soluciones» a partir de una recalificación objetiva de los negocios celebrados. De otro lado, no faltan tampoco propuestas, sobre todo doctrinales, que partiendo de la finalidad elusoria de la fiducia –al menos en los casos objeto de análisis– apunten la necesidad de aplicar a este tipo de negocios la cláusula general antiabuso contenida en su día en el artículo 24 de la LGT/1963 y, en la actualidad, en el artículo 15 LGT/2003. Finalmente, como tendremos ocasión de comprobar, tanto en la doctrina como en la jurisprudencia se ha apuntado también al posible carácter simulado de los negocios fiduciarios.

Como puede comprobarse, la única solución que aún no ha sido objeto de análisis en profundidad es la consistente en corregir los intentos elusorios acometidos mediante este tipo de negocios por medio de una correcta interpretación del presupuesto de hecho de los impuestos cuya elusión se pretende. Y es precisamente a ese objetivo al que se orienta este trabajo. En primer lugar, poniendo de manifiesto que los negocios fiduciarios se orientan generalmente a provocar una alteración deliberada de los criterios ordinarios de imputación de rentas y/o patrimonios

39. En efecto los trabajos que se ocupan de estas cuestiones, desde una óptica fiscal, de forma monográfica son escasísimos en nuestro país: FALCÓN Y TELLA, Ramón, *Negocios fiduciarios: la necesidad de respetar a efectos tributarios...*, op. cit., pgs. 5-7. FALCÓN Y TELLA, Ramón, *Negocios fiduciarios: régimen tributario...*, op. cit., pgs. 195-212. ARANA LANDÍN, Sofía, «¿Negocio indirecto o economía de opción? Sentencia comentada: SAN de 26 de julio 2005 (JT 2006, 19)», en *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 7-8, 2006 (BIB 2006, 867). FERNÁNDEZ PAVÉS, María José, «La calificación jurídica de un conjunto de operaciones por venta de acciones y los negocios fiduciarios o indirectos. Comentario a la Sentencia de la Audiencia Nacional 19 de mayo de 2005 (JUR 2005, 238919)», en *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 11, 2006, (BIB 2006, 1064). ROZAS VALDÉS, José Andrés; ANDERSON, Miriam, «¿Simulación civil o recalificación tributaria? Sentencia comentada: SAN de 7 de julio de 2005», en *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 18, 2006, (BIB 2006, 1734). En todo caso, y quizás a excepción del segundo trabajo citado del Profesor FALCÓN, se trata, por regla general, de comentarios de sentencias que, como no podía ser de otra forma, no afrontan el problema desde una óptica general. También pueden encontrarse ciertas referencias tangenciales en trabajos dedicados a cuestiones generales de aplicación de la norma tributaria: ROSEMBUJ, Tulio, «El fraude de ley y el abuso de las formas en el Derecho Tributario». Madrid, Marcial Pons, 1994, pgs. 229-247. PONT CLEMENTE, Joan-Francesc, *La simulación en la nueva Ley General Tributaria*, Madrid, Marcial Pons, 2006, pgs. 104-113. Quizás podría citarse también en esta relación el trabajo de ARESOPECHAGA: DE ARESOPECHAGA, Joaquín, *El trust, la fiducia y figuras afines*, Madrid, Marcial Pons, 2000, 243 pgs. Sin embargo se trata de una obra centrada de forma preferente en el estudio del *trust* y otras construcciones semejantes que, aun emparentadas con los negocios fiduciarios analizados en este trabajo, presentan notables divergencias conceptuales y, sobre todo, plantean problemas muy distintos.

en los impuestos objeto de análisis⁴⁰. Y, posteriormente, proponiendo una solución estrictamente interpretativa a los diversos casos planteados; una solución relacionada, como veremos, con el problema de los conceptos jurídico-privados en el presupuesto de hecho de las normas tributarias y que, como no podía ser de otra forma, debe partir de una noción suficientemente sólida sobre la actividad interpretativa y sus límites en Derecho Tributario.

2. OBJETO Y METODOLOGÍA

Ciertamente la figura de la fiducia o del negocio fiduciario presenta dificultades notables aunque sea sólo para ofrecer una definición neutral que pueda servir como punto de partida al estudio de sus consecuencias fiscales. Tales dificultades obedecen, a mi juicio, a una doble razón: de un lado, debe tenerse en cuenta que no existe un «tipo» de negocio fiduciario, y que la fiducia es un concepto de contornos indefinidos que, además, adquiere diversas funciones según los problemas prácticos a los que se aplica⁴¹; de otro, debe igualmente considerarse que la formulación de una definición implica, necesariamente, tomar partido por alguno de los diversos entendimientos de esta figura, algo que difícilmente puede llevarse a cabo sin hurtar al lector una valiosa información. Como pone de manifiesto esta investigación, el centro de la polémica tanto jurídico-privada como tributaria⁴² –y las divergencias esenciales a la hora de formular una definición– reside en determinar si el fiduciante transmite o no el dominio del bien o los bienes en cuestión al fiduciario. Precisamente por los motivos expuestos, la mejor manera de aproximarse a los negocios fiduciarios, sin necesidad de ofrecer en primera instancia una definición cerrada, sea, quizás, describir sucintamente el proceso histórico de su aparición y desarrollo. Sólo después de esta aproximación diacrónica a los motivos de la fiducia, será lícito, en términos científicos, tomar partido por alguna de las construcciones dogmáticas que tratan de explicarla, pues, como veremos, la polémica tiene una indudable trascendencia fiscal.

En la doctrina parece existir cierto acuerdo en que los negocios fiduciarios surgen, en el Derecho Romano, como forma de paliar la inexistencia de derechos

40. Y sorprende que esta realidad, absolutamente incontestable, no haya sido percibida por la doctrina española cuando, ya en el período de entreguerras, el Profesor HENSEL apuntaba la estricta relación entre el tratamiento fiscal de los negocios fiduciarios y las reglas de imputación (*Zurechnung*) del presupuesto de hecho: HENSEL, Albert, *Steuerrecht*, Dritte, völlig neu bearbeitete Auflage, Berlin, Verlag von Julius Springer, 1933, pg. 82.

41. Desde la estricta perspectiva del Derecho Privado: PALANDT, *Bürgerliches Gesetzbuch*. 66., neubearbeitete Auflage, München, Beck, 2007, § 903 Rz. 36 (pg. 1377). En este sentido, de forma especialmente contundente, tratando el problema en la órbita fiscal: FISCHER, Peter, en HÜBSCHMANN/HEPP/SPITALER, *Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung*, Köln, Dr. Otto Schmidt, 1951-2003, § 39, Rz. 155, Lfg. 173, juni 2002.

42. Aunque, como pone de manifiesto con total acierto FISCHER: «En el contexto jurídico-civil el punto crucial está en la protección del fiduciante frente a las acciones de los acreedores del fiduciario y, en su caso, del fiduciario frente a las propias de los acreedores del fiduciante; en el Derecho Tributario la cuestión central gira en torno a la imputación de la capacidad económica de la que es índice el patrimonio y, con reservas, las rentas que de él derivan» (FISCHER, Peter, en HÜBSCHMANN/HEPP/SPITALER, *Kommentar zur Abgabenordnung...*, op. cit., § 39, Rz. 155, Lfg. 173, juni 2002).

reales de garantía⁴³. De ese modo se transmite al prestamista el poder de disposición (nótese que no nos referimos a la «transmisión de la propiedad») sobre una cosa que éste debería devolver al prestatario una vez pagada la deuda⁴⁴. Este negocio, orientado a la garantía de un crédito (*fiducia cum creditore*), se utilizó también en beneficio exclusivo del fiduciante, cuando la finalidad del mismo consistía en la administración de sus bienes orientada –aunque no siempre ocurría así– a su ulterior transmisión a un tercero (*fiducia cum amico*)⁴⁵. Así puede entenderse la común afirmación doctrinal en el sentido de que el negocio fiduciario se utiliza buscando unos efectos más débiles que los que le son propios –cuestión distinta es cuáles sean esos efectos–, pero incluidos en él⁴⁶. De este modo, y sin haber resuelto deliberadamente el problema de cuáles son los medios empleados y los efectos producidos en la fiducia –en definitiva, si el fiduciante transmite o no la propiedad al fiduciario– llegamos al porqué de nuestro interés en dichos negocios. La intrínseca falta de armonía entre el fin de las partes (garantía o conservación de la cosa o derecho) y el medio jurídico empleado⁴⁷, provocó que, aun cuando se hubieran desarrollado suficientemente los derechos reales de garantía y el contrato de mandato, la fiducia perviviera en la práctica como instrumento de elusión normativa, preferentemente de las normas tributarias o del dogma de la responsabilidad ilimitada⁴⁸. Y, desde luego, la realidad es rica en esquemas fiduciarios orientados, *prima*

43. En este sentido, aunque sin referencia explícita a la inexistencia de derechos reales de garantía, se pronuncia el profesor GARRIGUES, que hace especial hincapié en el carácter abstracto que, con el tiempo, fue adquiriendo la *mancipatio*: «...el antiguo Derecho romano nos muestra que el empleo de la *mancipatio* como negocio indirecto se hace precisamente para obtener a través de la enajenación de una cosa o de un derecho una finalidad de garantía o de simple administración.» (GARRIGUES DÍAZ-CANABATE, Joaquín, *Negocios fiduciarios en el Derecho Mercantil*, segunda reedición, Madrid, Civitas, 1981, pg. 16).

44. Esta idea se ve confirmada por la desaparición de las referencias al negocio fiduciario en la *Compilación Justiniane*a y su sustitución por las referencias al *pignus* (prenda). En este sentido señala FUENTESECA: «Con la aparición del contrato de hipoteca como *conventio pignoris*, el negocio fiduciario, la *fiducia*, se hizo innecesaria» (FUENTESECA, Cristina, *El negocio fiduciario en la jurisprudencia del Tribunal Supremo*, Barcelona, Bosch, 1997, pg. 47).

45. E igualmente la *fiducia cum amico*, que era más antigua que la *fiducia cum creditore*, se fue eclipsando a medida que iban tomando carta de naturaleza los contratos reales (*depositum*, *commodatum* y *pignus*) y el *mandatum* (FUENTESECA, Cristina, *El negocio fiduciario...*, op. cit., pgs. 39-40).

46. Señala GARRIGUES: «Se provoca un efecto jurídico más fuerte para conseguir un fin económico más débil» (GARRIGUES DÍAZ-CANABATE, Joaquín, *Negocios fiduciarios...*, op. cit., pg. 21). Aunque posteriormente reconoce que esa desproporción no está tan clara en todos los casos de *fiducia cum amico*. Como indica CARIOTA-FERRARA: «Todos los escritores habían situado la característica de los negocios fiduciarios en la excedencia del medio sobre el fin» (CARIOTA-FERRARA, Luigi, *El negocio jurídico*, traducción del italiano, prólogo y notas de Manuel Albadalejo, Madrid, Aguilar, 1956, pgs. 197-198, nota 428).

47. GARRIGUES DÍAZ-CANABATE, Joaquín, *Negocios fiduciarios...*, op. cit., pg. 21.

48. GARRIGUES DÍAZ-CANABATE, Joaquín, *Negocios fiduciarios...*, op. cit., pg. 15. Esta parece ser también la posición, desde una óptica fiscal, del profesor FALCÓN, que califica al negocio fiduciario como «negocio anómalo» (FALCÓN Y TELLÁ, Ramón, *Negocios fiduciarios: régimen tributario...*, op. cit., pg. 196). En todo caso, esta posición debe matizarse, como veremos posteriormente. Esta posible evolución del negocio fiduciario la pone de manifiesto, con acierto a mi juicio, FERRARA: «En la práctica se acude a esta clase de negocios, o bien para suplir una deficiencia del derecho positivo que no ofrece la forma correspondiente a una finalidad económica, o la ofrece tan sólo ligada a dificultades e inconvenientes, o bien para obtener algunas ventajas especiales que resultan de la vía indirecta», [FERRARA, Francesco, *La simulación de los negocios jurídicos (Actos y Contratos)*], traducción de la quinta

facie, a la elusión fiscal. Estos esquemas, como veremos, suelen articularse tributariamente mediante el manejo (interesado) de los criterios de imputación de rentas y/o patrimonios⁴⁹.

La definición formulada, así como el motivo esencial alegado para justificar la pertinencia y utilidad práctica de la investigación, podrían conducir a confusión en lo relativo a su propio objeto. Por ese motivo, conviene advertir que este trabajo no tiene como finalidad analizar todas las parcelas del Derecho Tributario en las que la configuración y efectos de los negocios fiduciarios pueden desplegar consecuencias (se excluyen las llamadas *estrategias de fraude en fase recaudatoria*⁵⁰), ni siquiera estudiar el negocio fiduciario en relación con el sistema tributario en su totalidad, ya dentro del ámbito estricto de la elusión del hecho imponible o de otros presupuestos de hecho de obligaciones distintas de la principal. Estas restricciones del objeto de análisis requieren cierta justificación.

Es evidente que una de las finalidades esenciales de los negocios fiduciarios, al menos en perspectiva histórica, ha sido preservar el patrimonio personal frente a terceros y, como no podía ser de otra manera, frente a la Hacienda Pública. Este hecho podría inducir a un tratamiento conjunto de las consecuencias fiscales de la fiducia, tratamiento que analizara la figura tanto en sede de liquidación, como en fase recaudatoria⁵¹. Ello implicaría, como es lógico, la construcción dogmática de un concepto unitario y uniforme de elusión fiscal válido para hacer frente a los negocios fiduciarios acometidos por los obligados tributarios, ya sea para evitar la realización del hecho imponible (o de cualquier otro presupuesto de hecho de una obligación tributaria), ya sea para obtener la aplicación de un beneficio fiscal o, ya en el ámbito estrictamente recaudatorio, para sustraer bienes al procedimiento ejecutivo desarrollado por la Administración. Aunque no hayan faltado intentos de configurar instrumentos de aplicación normativa útiles tanto en fase declarativa como recaudatoria (piénsese, por ejemplo, en el extravagante recurso al *levantamiento del velo* o en la pretendida aplicación de la cláusula de fraude a la ley tributaria en sede recaudatoria), lo cierto es que los problemas que subyacen a la elusión o intento de elusión normativa en uno y otro ámbito son radicalmente diversos.

Cuando se hace uso del negocio fiduciario por el contribuyente en sede declarativa, la respuesta del ordenamiento tributario pasa, en primera instancia, por la

edición italiana por Rafael Atard y Juan A. de la Puente, segunda edición, Madrid, Revista de Derecho Privado, 1931, pg. 83).

49. Posteriormente se analizarán de forma detallada los esquemas fiduciarios que son objeto de análisis en este trabajo.

50. Seguimos en este punto la terminología utilizada por la Exposición de Motivos de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, pues nos parece correcta, sin que ello implique, en modo alguno, aceptar también la idoneidad técnica de los nuevos supuestos de responsabilidad introducidos en los artículos 43.1.g y 43.1.h de la LGT/2003.

51. Con esta expresión más sintética evitamos el uso del circunloquio «... *elusión del hecho imponible o de otros presupuestos de hecho de obligaciones distintas de la principal*», al que hemos hecho referencia con anterioridad.

correcta aplicación de la norma tributaria, mediante los mecanismos interpretativos ordinarios (como sostenemos en este trabajo), o por medio del recurso a la cláusula general antiabuso (cláusula de conflicto del artículo 15 LGT/2003)⁵². Aunque, como tendremos ocasión de comprobar, es posible que la respuesta al negocio fiduciario en sede tributaria implique la necesidad de aplicar normas jurídico-privadas, ello ni tiene por qué ser así, ni puede decirse que sea lo más frecuente.

La situación resulta absolutamente distinta, al menos desde la óptica estrictamente tributaria, cuando se acometen negocios fiduciarios cuya finalidad es establecer trabas al normal desarrollo del procedimiento de recaudación, dado que, en estos casos, al menos desde una óptica estrictamente material, las normas aplicables son de naturaleza jurídico-privada y, de esa manera, su aplicación resulta del todo ajena a la finalidad e interpretación de las normas tributarias. En definitiva, cuando un contribuyente utiliza un negocio fiduciario para sustraer bienes de su patrimonio en previsión de una probable ejecución por parte de la Hacienda Pública, las vías para tratar de poner límite a tales conductas son estrictamente jurídico-privadas tanto desde el punto de vista material, como procesal⁵³. Cuestión distinta es que la propia normativa tributaria pueda arbitrar soluciones prácticas para este tipo de situaciones, soluciones que eviten a la Hacienda Pública tener que acudir a la tutela judicial en fase declarativa para frenar las estrategias de fraude en fase recaudatoria; es el caso de los supuestos de responsabilidad subsidiaria introducidos por la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal en las letras *g* y *h* del artículo 43 de la LGT/2003. Si se contrastan mínimamente dichos supuestos de responsabilidad, que son trasunto de la doctrina jurisprudencial del levantamiento del velo societario⁵⁴, con la forma de afrontar los negocios fiduciarios en fase liquidatoria, que expondremos más adelante, podrá comprobarse que sus puntos de partida y exigencias materiales difieren sobremanera. Esta reflexión justifica, en síntesis, que no sea posible un

52. No nos referimos a la simulación de forma deliberada. Como veremos más adelante, la calificación de los negocios fiduciarios como relativamente simulados, a pesar de ser una posición sostenida con frecuencia en nuestra doctrina, resulta enormemente perturbadora. No obstante, si tal calificación fuera correcta (que insisto en que no lo es), posibilitaría construir una dogmática común para los negocios fiduciarios en sede declarativa y recaudatoria, en la medida en que la simulación tributaria (art. 16 LGT/2003) se construye de forma idéntica a la simulación civil, tal y como han señalado: ZORNOZA PÉREZ, Juan José, «La simulación en Derecho Tributario», en *Los negocios anómalos ante el Derecho Tributario español*, Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid, núm. 16, 2000, pg. 177. RUIZ ALMENDRAL, Violeta; ZORNOZA PÉREZ, Juan José, «Interpretación, calificación, integración y medidas anti elusión en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria», en *Estudios de Derecho Judicial*, núm. 57, 2004, pgs. 64-65.

53. Esta idea se ha apuntado también en la doctrina alemana, aunque en relación con los criterios de titularidad privada o de imputación tributaria en términos generales, y no exclusivamente en relación con los negocios fiduciarios: STENGEL, Gerhard, *Die persönliche Zurechnung von Wirtschaftsgütern im Einkommensteuerrecht*, Rheinfelden-Berlin, Schäuble, 1990, pg. 74.

54. Como afirma la propia Exposición de Motivos de la Ley de prevención del fraude, y como ha tenido ocasión de afirmar la escasa doctrina existente hasta el momento sobre el particular: GARCÍA NOVOA, César, «El Proyecto de Ley de Prevención del Fraude (II)», en *Quincena Fiscal*, núm. 10, 2006 (BIB 2006, 750). CHECA GONZÁLEZ, Clemente, *Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal. Ley 36/2006, de 29 de noviembre*, Pamplona, Aranzadi, 2007, pgs. 46-47.

tratamiento unitario de los negocios fiduciarios en las fases liquidatoria y recaudatoria⁵⁵.

Sin embargo, la aclaración del objeto de trabajo, siquiera sea de forma negativa, requiere todavía algunas precisiones. Señalamos más arriba, y así lo pone de manifiesto el propio título de este trabajo, que no pretendemos analizar los negocios fiduciarios en relación con la totalidad del sistema tributario; por el contrario, se pretende proporcionar un esquema aplicativo racional respecto a los negocios de este tipo celebrados con la intención de eludir los presupuestos de hecho o de provocar la aplicación de beneficios fiscales en los tres principales impuestos del sistema tributario estatal que recaen sobre la renta (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de los no Residentes). Esa limitación del ámbito de estudio no es caprichosa, sino que obedece a razones pragmáticas que trataré de exponer brevemente a continuación.

Un somero análisis de la jurisprudencia y doctrina administrativa existentes hasta el momento en torno al problema del régimen fiscal de los negocios fiduciarios muestra, de forma evidente, que es precisamente en el ámbito de los impuestos generales sobre la renta donde la fiducia se configura como un instrumento adecuado para servir de vehículo a las más variadas estrategias elusivas. Y, si la ciencia jurídica pretende dar respuesta a problemas reales, lo lógico será que se centre precisamente en aquellos ámbitos (en nuestro caso en aquellos impuestos) que puedan resultar más problemáticos para las instituciones que son objeto de estudio⁵⁶.

55. Con esto no queremos decir que las reflexiones contenidas en el trabajo no puedan ser útiles a efectos de afrontar negocios fiduciarios que articulen estrategias defraudatorias en sede de recaudación. Como veremos, en ocasiones, el razonamiento se apunala de forma exclusiva sobre el Derecho Privado y, en esos casos, podría resultar útil también a esos efectos.
56. En el mismo sentido, la escasa doctrina que se ha ocupado en nuestro país del análisis de los negocios fiduciarios se ha centrado, de forma prácticamente exclusiva, en los impuestos que recaen sobre la renta y, particularmente, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: FALCÓN Y TELLA, Ramón, *Negocios fiduciarios: la necesidad de respetar a efectos tributarios...*, op. cit., pgs. 5-7. PALAO TABOADA, Carlos, «El atolladero del fraude a la ley tributaria. Comentario a la STSJ de La Rioja de 9 de febrero de 2000», en *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación* (Serie Roja), núm. 209, 2000, pgs. 1-12. ARANA LANDÍN, Sofía, *¿Negocio indirecto o economía de opción?...*, op. cit.. FERNÁNDEZ PAVÉS, María José, *La calificación jurídica de un conjunto de operaciones por venta de acciones y los negocios fiduciarios...*, op. cit.. ROZAS VALDÉS, José Andrés; ANDERSON, Miriam, *¿Simulación civil o recalificación tributaria?...*, op. cit. Una importante excepción la constituye el trabajo del Profesor FALCÓN (FALCÓN Y TELLA, Ramón, «Negocios fiduciarios: régimen tributario...», op. cit., pgs. 195-212), en el que se analizan de forma pormenorizada las consecuencias fiscales del negocio fiduciario en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Sin embargo, un análisis detenido de este estudio señala que los problemas esenciales de tales negocios se centran, precisamente, en su tributación en el IRPF. Sobre esta cuestión se volverá más adelante. Ésta es una tendencia que destaca también en la doctrina alemana pues, sin perjuicio de que existan trabajos que se ocupen del análisis de los negocios fiduciarios en la totalidad del sistema tributario (los más destacados entre todos ellos o, en todo caso, los más citados: KIRSTEN, Walter; MATHEJA, Kurt, *Treuhand und Treuhänder im Steuerrecht. Steuerliche Treuhand, Treuhänderschaft und Organshaft*, 2. erneuerte und erweiterte Auflage, Herne-Berlin, Neue Wirtschafts-Briefe, 1978, 195 pgs. HEIDNER, Hans-Hermann, *Treuhandverhältnisse im Steuerrecht*, Herne-Berlin, Neue Wirtschafts-Briefe, 1994, 287 pgs.), la mayoría de los mismos centran su atención, preferentemente, en la imposición sobre la renta y, de forma particular, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: COSTEDE, Jürgen, «Zur einkommensteuerlichen Qualifizierung der Einkünfte aus einer

A ello cabe añadir que, en otros impuestos, señaladamente en los indirectos, los negocios fiduciarios o bien no plantean problemas en absoluto, o bien suscitan cuestiones que, aun siendo de interés, quedan al margen de la línea argumental que pretendemos seguir en este trabajo. Buen ejemplo de lo primero son las llamadas adjudicaciones para pago de deudas (supuesto típico de la llamada *fiducia cum amico*) que el artículo 7.2 TRLITPyAJD considera transmisiones patrimoniales onerosas, aunque permite a los adjudicatarios obtener la devolución del impuesto si acreditan haber transmitido al acreedor «en solvencia de su crédito», dentro del plazo de dos años, los mismos bienes o derechos objeto de la adjudicación⁵⁷. En otros casos los negocios fiduciarios pueden plantear problemas de no escasa relevancia aunque los mismos quedan al margen de la construcción que defendemos en este trabajo, seguramente por el hecho de que el negocio no se acomete con la finalidad de alterar de forma deliberada el criterio de imputación de rentas y/o patrimonios propio del impuesto de que se trate (elemento subjetivo del hecho imponible) sino con un objetivo del todo diverso. En estos casos, el problema queda reducido a determinar la correcta interpretación del elemento objetivo del hecho imponible y, en particular, de su aspecto material pues lo frecuente además es que el negocio no se celebre con intención elusoria⁵⁸.

Por motivos que ya hemos adelantado y que trataremos de precisar a continuación quedan también al margen de nuestra consideración las llamadas «fiducias

treuhänderischen Praxisverwaltung», en *Deutsches Steuerrecht*, 1981, pgs. 303-308. RÖDDER, Thomas, «Persönliche Zurechnung und sachliche Qualifikation von Einkünften bei der Treuhand-schaft», en *Der Betrieb*, 1988, pgs. 195-202. HERRMANN, Hans Joachim, «Einkommensteuerrechtliche Fragen der Gestaltung geschlossener Immobilienfonds», en *Steuer und Wirtschaft*, 1989, pgs. 97-109, aunque se trata del análisis de un tipo concreto de fiducias legales (los fondos inmobiliarios cerrados, *geschlossene Immobilienfonds*) que, como se explicará más adelante, quedan al margen de este estudio. LANG, Joachim; SEER, Roman, «Die persönliche Zurechnung von Einkünften bei Treuhandverhältnissen», en *Finanz-Rundschau*, 1992, pgs. 637-646. FLEISCHMANN, Hans Gunnar, «BFH beschränkt Treuhandverhältnisse ein», en *Deutsches Steuerrecht*, 1993, pgs. 828-829. SCHULZE ZUR WIESCHE, Dieter, «Die ertragsteuerliche Behandlung von Nießbrauch und Treuhand am Mitunternehmeranteil», en *Finanz-Rundschau*, 1999, pgs. 281-286. BRINKHAUS, Josef; GRANDPIERRE, Ilse, «Die steuerliche Anerkennung von Treuhandverhältnissen bei einer Mehrheit von Treugebern. – Zugleich Besprechung des BFH-Urteils vom 20.1.1999, I R 69/97», en *Deutsches Steuerrecht*, 1999 (Band II), pgs. 1970-1977. ROBERTZ, Michael, *Die persönliche Zurechnung von Vermögenseinkünften. Auswirkungen zivilrechtlicher Sachverhaltsgestaltungen*, Münster: LIT Verlag, 2004, 295 pgs., aunque no se trata de un trabajo dedicado en exclusiva a la fiscalidad del negocio fiduciario.

57. Cuestión distinta es la consecuencia que pretenda extraerse de esta norma particular para el tratamiento de los negocios fiduciarios en otros impuestos pues es frecuente traer a colación este particular régimen para justificar posiciones particulares en torno al tratamiento de dichos negocios en los impuestos sobre la renta.
58. En efecto, en el Impuesto sobre el Valor Añadido, el problema se desplaza más bien al estudio del elemento objetivo del hecho imponible, en concreto, el concepto de «entregas de bienes y prestaciones de servicios». Un curioso ejemplo, en este sentido, es el referente a la interpretación de la exención prevista en el artículo 20.uno.21º de la LIVA relativa a las entregas de terrenos como consecuencia de la aportación inicial a Juntas de Compensación y la correspondiente adjudicación proporcional a los propietarios. Me refiero, lógicamente, a la distinción sostenida por la doctrina, y de forma mayoritaria también por la jurisprudencia y doctrina administrativa, entre Juntas de Compensación «fiduciarias y titulares». Basta repasar la abundante doctrina que existe sobre el particular (por todos: BARQUERO ESTEVAN, Juan Manuel, «El IVA y el ITPyAJD en el proceso de la compensación urbanística», en *Revista de Derecho Urbanis-*

legales», por oposición a las estrictamente contractuales. Si en estas últimas la solución ofrecida por el ordenamiento privado depende de forma directa, como veremos, de las normas generales relativas a los derechos reales y a la contratación, en aquéllas es el legislador quien, de forma inmediata, regula las relaciones propias del negocio generalmente, con vistas a la protección del fiduciante⁵⁹. Bajo esta óptica proliferan las regulaciones jurídico-privadas de lo que se ha dado en llamar «patrimonios fiduciarios» concepto bajo el cual encuentran acomodo, entre los llamados patrimonios tipo copropiedad, los fondos de inversión colectiva, los de inversión inmobiliaria y los de pensiones y, dentro del género de los patrimonios tipo de deuda, los fondos de titulización hipotecaria o de titulización de activos⁶⁰. Los motivos que aconsejan la exclusión del ámbito de este trabajo son evidentes. Como ya hemos señalado, pretendemos ocuparnos de una serie de negocios cuyas características giran en torno a dos coordenadas fundamentales: de un lado la inexistencia de regulación jurídico-privada. De otro, su utilización con finalidad elusoria. Y lo cierto es que ninguna de dichas características concurre en los llamados «patrimonios fiduciarios». En primer lugar porque los mismos se fundamentan en una profusa normativa de carácter civil o mercantil⁶¹. Y, de otro, y ésta es quizás la razón esencial, porque los mismos cuentan con un régimen fiscal especial, sobre todo por lo que se refiere a la imposición societaria, y cuyos rasgos fundamentales residen en el reconocimiento de tales patrimonios como contribuyentes del Impuesto (a pesar de carecer de personalidad jurídica) y su sujeción a tipos especiales de gravamen de carácter privilegiado. Es obvio que esta sola circunstancia impide la atribución sistemática a los patrimonios fiduciarios legales de finalidades elusorias⁶² y que, en todo caso, si bien dichas finalidades se persiguen también con la constitución de tales patrimonios las características esenciales de las construcciones propuestas pueden resultar muy distintas a las típicas de la fiducia convencional.

Es precisamente el objeto del trabajo, tal y como ha quedado delimitado en las páginas anteriores (la fiducia convencional en la imposición sobre la renta) el

tico, núm. 177, 2000, pgs. 156-167) para concluir que el problema guarda sólo una remota relación con los supuestos que interesan de forma preferente en esta investigación.

59. GARRIGUES DÍAZ-CANABATE, Joaquín, *Negocios fiduciarios...*, *op. cit.*, pg. 89.

60. Sobre esta distinción: NASARRE AZNAR, Sergio; RIVAS NIETO, Estela, «Trust e instituciones fiduciarias. Problemática civil y tratamiento fiscal», en *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 28, 2006, pgs. 7-11.

61. En efecto, y sin ánimo de exhaustividad, pueden citarse los fondos de inversión (regulados en la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva), los fondos de capital-riesgo (regulados en la Ley 1/1999, de 5 de enero, reguladora de las entidades de capital-riesgo y de sus sociedades gestoras), los fondos de regulación del mercado hipotecario (regulados en la Ley 2/1981, de 25 de marzo, de Regulación del Mercado Hipotecario), los fondos de pensiones (regulados en el Texto Refundido aprobado por Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre, de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones), los fondos de garantía de inversiones (regulados en la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores), los fondos de titulización hipotecaria (regulados en la Ley 19/1992, de 7 de julio, sobre régimen de Sociedades y Fondos de Inversión Inmobiliaria y sobre Fondos de titulización Hipotecaria) y los fondos de titulización de activos (regulados en la Ley 3/1994, de 14 de abril, sobre Adaptación de la Legislación española en materia de crédito a la segunda directiva de coordinación bancaria y otras modificaciones relativas al sistema financiero).

62. En sentido semejante: RIVAS NIETO, Estela, «Régimen fiscal de los patrimonios fiduciarios: el Impuesto sobre Sociedades», en *Los patrimonios fiduciarios y el trust*. III Congreso de Derecho

que predetermina el método que debe seguirse. Un análisis somero del tratamiento fiscal de los negocios fiduciarios permite advertir que, en definitiva, todo se reduce a un problema de aplicación de la norma tributaria. La polémica se centra en descubrir el instrumento aplicativo idóneo para hacer frente a las construcciones fiduciarias con finalidad elusoria. Y, aun cuando la atención prestada por la doctrina al problema haya sido escasa hasta el momento, existen pocos negocios que hayan merecido calificaciones tan dispares como los fiduciarios, al menos desde una perspectiva fiscal: así, por ejemplo, alegando que nos encontramos ante «meras economías de opción»⁶³, pasando por algunos remedios extravagantes (me refiero al recurso al llamado «negocio indirecto») y, finalmente, quizás con mayor fundamento, defendiendo la aplicación de las cláusulas de conflicto o de simulación. Parece acertado pensar que esta enorme disparidad de calificaciones no tiene su causa en una especial complejidad del negocio fiduciario (como veremos, los esquemas fiduciarios no resultan más alambicados que otras construcciones con finalidad elusiva), sino en circunstancias de más hondo calado, es decir, al hecho de que, a pesar de la abundante atención prestada a la teoría de la aplicación de la norma, los problemas de interpretación e integración de las normas tributarias constituyen aún una página por escribir en nuestra disciplina. Es obvio que no puede pretenderse reconstruir la teoría de la aplicación de la norma tributaria desde el problema de la fiscalidad de los negocios fiduciarios; sin embargo, en este trabajo, sí que creemos poder aportar elementos importantes para dicha reconstrucción aplicando la metodología que describimos a continuación de forma sucinta⁶⁴.

En nuestra doctrina es frecuente partir de construcciones generales en torno a la interpretación, la integración de las normas tributarias o las cláusulas generales antiabuso para, posteriormente, contrastar las conclusiones obtenidas –o algunas de ellas– con supuestos reales; y esto último no en todos los casos, pues bien es

Civil Catalán (Sergio NASARRE AZNAR; Martín GARRIDO MELERO; coords.), Madrid, Marcial Pons-Colegio Notarial de Cataluña, 2006, pg. 734.

63. Hasta donde llega nuestro conocimiento, sólo en el Derecho Tributario español se ha acuñado un concepto específico para describir aquellos casos en los que no se realiza el presupuesto de hecho de una norma. Por ese motivo, lo mejor sería, en beneficio del correcto entendimiento y construcción del razonamiento, eliminar tal categoría de nuestro acervo doctrinal. En contraste con estas afirmaciones, se encuentra el uso, cada vez más extendido, de dicho «concepto», reforzado por la atención preferente que la doctrina le depara. En este sentido puede verse la reciente monografía: PONT CLEMENTE, Joan Francesc, *La economía de opción*, Madrid, Marcial Pons, 2006, 205 pgs.
64. Desde este momento debe quedar claro el carácter sistemático y aproximativo de este trabajo. Sistemático en el sentido de que constituyendo su objeto esencial el tratamiento de las fiducias convencionales en la imposición sobre la renta, las conclusiones que de él se deriven pueden resultar útiles para futuros empeños investigadores del propio autor o de otro u otros que estimen que los puntos de partida generales que en él se contiene resultan metodológicamente apropiados y útiles para resolver problemas de similar naturaleza. Aproximativo pues no hemos pretendido ni siquiera agotar la potencialidad de la teoría aquí propuesta para hacer frente a los negocios elusivos centrados en el manejo artificioso del elemento subjetivo del hecho imponible. En efecto, y como puede comprobarse de la lectura del trabajo, sus puntos de partida pueden resultar útiles para resolver otros problemas de muy similar naturaleza a la que es propia de los negocios fiduciarios y a los que la doctrina y la jurisprudencia han tenido que hacer frente en tiempos recientes (construcciones usufructuarias con finalidad elusoria).

sabido que sobre este particular abundan las investigaciones puramente conceptuales. Esta forma de proceder conduce, en ocasiones, a que las construcciones elaboradas en términos abstractos no resistan posteriormente su proyección sobre casos concretos. Por esa razón, en este trabajo seguimos una metodología de signo inverso: partimos de determinados «supuestos tipo» de negocios fiduciarios en los tres impuestos centrales del sistema tributario estatal que recaen sobre la renta, para analizar a continuación los elementos comunes que subyacen a los mismos.

Partiendo de estos elementos comunes, defendemos una posible solución unificada para los mismos, centrada, en términos sintéticos, en la interpretación teleológica de las normas reguladoras del elemento subjetivo del hecho imponible de los tres impuestos analizados. Sin embargo, y en la medida en que, como ya señalamos, la situación doctrinal en nuestro país respecto a la teoría de la interpretación de la norma presenta notables carencias, tratamos de aportar un punto de partida sólido sobre la naturaleza y límites de la actividad hermenéutica. En este sentido será necesario comenzar con una breve exposición de carácter histórico. No se trata en este caso de buscar antecedentes más o menos remotos del problema de los conceptos jurídico privados en el presupuesto de hecho de las normas tributarias –tarea por otro lado bastante poco fructífera–. La idea debe consistir, más bien, en analizar una doctrina, surgida en el período de entreguerras, y que, todavía en la actualidad, sigue pesando notablemente en la discusión jurídica habitual. Se trata, evidentemente, de las doctrinas de la interpretación económica o funcional, según que nos centremos en la dogmática alemana o italiana. Y el objetivo de dicha exposición no será, exclusivamente, sacar a la luz sus notables carencias que, por otro lado, ya han sido puestas de manifiesto en múltiples ocasiones por la doctrina española. Más bien trataremos de entender por qué dichas doctrinas conducen, o pueden conducir, a resultados inaceptables desde la perspectiva de los principios básicos del Estado de Derecho aplicados al Derecho Tributario.

Y precisamente el descubrimiento de esas carencias se conectará lógicamente con la siguiente cuestión que debe centrar nuestra atención, consistente en la exposición de los puntos de partida básicos que permiten cohonestar los fundamentos (no siempre rechazables) de la teoría de la interpretación económica clásica con las exigencias de legalidad y seguridad jurídica que tradicionalmente han constituido los escollos básicos para la viabilidad de dichas tesis. Y en nuestro caso, por razones que se expondrán más adelante, estimamos que la opción más acertada es, precisamente, la construida por LARENZ. Como veremos, la sustitución del «tenor literal de la ley» por el «sentido posible de las palabras» como límite de la actividad interpretativa –el mayor avance, a mi juicio, de la obra del civilista alemán– dota de sentido y estabilidad a toda la construcción jurídica propuesta.

Partiendo de dicha construcción general, y contrastando la misma con las reglas que regulan el elemento subjetivo del hecho imponible en los tres grandes impuestos sobre la renta del sistema, trataremos de aportar una solución de carácter interpretativo a los casos-tipo antes descritos.

Finalmente, contrastaremos la solución defendida con las calificaciones que, con más frecuencia, se han elaborado en la doctrina y en la jurisprudencia respecto a los negocios fiduciarios, básicamente, su carácter de negocios realizados en fraude a la ley (conflicto en la aplicación de la norma tributaria) o simulados. En este caso no nos limitaremos a señalar por qué la solución interpretativa es, a nuestro juicio, la más adecuada, desde una perspectiva estrictamente lógica; por el contrario pretendemos reforzar la posición asumida trayendo a colación algunas ventajas prácticas de la solución estrictamente interpretativa, sobre todo frente a la tesis (dominante en nuestra doctrina) en el sentido de que a los negocios fiduciarios sólo puede hacerseles frente, en su caso, mediante la aplicación de las cláusulas generales antiabuso.

Los negocios fiduciarios como alteración artificiosa de los criterios de atribución de rentas. Una solución desde la interpretación del elemento subjetivo del hecho imponible

1. INTRODUCCIÓN

Como ya avanzamos en la introducción, es en este primer capítulo del trabajo donde se concentra el contenido esencial del mismo. En este sentido pretendemos partir de algunos casos (supuestos-tipo de negocio fiduciario con finalidad elusiva) que demuestren con claridad la idea central en torno a la que gira la construcción propuesta: los negocios fiduciarios tratan de alterar, de forma artificiosa, los criterios ordinarios de imputación de rentas y/o patrimonios, en definitiva, lo que en terminología tradicional viene designándose como el elemento subjetivo del hecho imponible.

Los casos o grupos de casos que se analizarán han sido tomados en su totalidad de la práctica administrativa o jurisprudencial española. Esta forma de análisis, aun cuando puede dejar al margen determinados problemas de gran relevancia, servirá sin duda para prevenir a esta investigación de determinadas acusaciones frecuentes, y la mayor parte de las veces también injustas, formuladas, con frecuencia, al trabajo académico. En este sentido se ha tratado de huir de la construcción de posibles litigios para centrarse en problemas surgidos en nuestra realidad jurídica cotidiana. Eso no debe significar que las soluciones aquí propuestas no puedan ser útiles para problemas semejantes surgidos en el futuro o que el autor no ha podido o no ha sabido recoger. Al contrario, una de las ventajas de trabajar metodológicamente —obviamente si el método es el apropiado— es que las ideas generales expuestas sirven o pueden servir más allá de los ejemplos concretos con los que tales ideas se contrastan.

Obviamente, el modo de seleccionar los materiales al que hemos hecho referencia lleva aparejada una consecuencia no siempre positiva. En muchos casos el Derecho que se maneje en los casos analizados no estará vigente. Sin embargo, tampoco creo que deba exagerarse la importancia de ese dato. De un lado porque, sobre todo en un tema como el elegido, el cambio de la normativa vigente no

implicará en todo caso que la solución propuesta haya dejado de ser válida. De otro, y en el peor de los casos, porque ocuparse de los problemas de aplicación de normas que no están vigentes no carece en absoluto de «utilidad práctica». Es frecuente que los juristas prácticos –sobre todo los dedicados a la práctica forense– se quejen amargamente de que «la doctrina» se ocupa exclusivamente del Derecho vigente, postergando la solución de determinados problemas a los que la derogación ha hecho caer en el olvido. Pero, la dilatada duración de los procesos –que no constituye una excepción en materia tributaria– obliga de forma constante a revisar el Derecho derogado y a encontrar criterios para solucionar los problemas de aplicación que éste podía plantear y, de hecho, sigue planteando.

2. LOS CASOS-TIPO DE NEGOCIO FIDUCIARIO. ELEMENTOS COMUNES: LA ALTERACIÓN ARTIFICIOSA DE LOS CRITERIOS DE ATRIBUCIÓN DE RENTA CON FINALIDAD ELUSIVA

A continuación exponemos, de forma sucinta, los casos que sirven de punto de partida para esta investigación. No obstante, y antes de pasar a su descripción, debe advertirse que se han seleccionado determinados casos que, por uno u otro motivo, han podido despertar especial atención doctrinal y/o jurisprudencial. No obstante, el interés de la solución que a los mismos se aporte no se agota de forma inmediata en dichos casos, antes bien, los esquemas fiduciarios que se describen deben ser calificados como «casos tipo» de fiducia (*fiducia cum amico* o *fiducia cum creditore*) y, por consiguiente, las soluciones aportadas pueden resultar de utilidad para otros supuestos que se ajusten a un esquema semejante o idéntico. Pasemos por lo tanto a la exposición de los casos que anunciamos⁶⁵.

Caso 1 (Caso *Cruzcampo*): Los accionistas de «Cruz del Campo SA », interesados en vender sus acciones de la sociedad, entran en contacto con «Guinness. PLC», que formula una oferta de adquisición de tales acciones siempre que el número de ellas represente un 90 por ciento del capital social, como mínimo. La oferta de «Guinness. PLC» se concreta el 18 de diciembre de 1990. Algunos de los socios deciden vender sus acciones a una entidad financiera intermediaria para que ésta, a su vez, las venda a «Guinness. PLC», en las condiciones ofrecidas por ésta a los accionistas, y entregarles el precio obtenido, más los intereses compuestos también pactados en fechas ulteriores. Cumplida la condición impuesta por «Guinness. PLC» sobre el porcentaje mínimo de acciones para mantener los términos económicos de la oferta, se formalizan las sucesivas pólizas de compraventa de éstas, a favor de la intermediaria, primero, y de «Guinness. PLC», a continuación⁶⁶. Como señala el profesor FALCÓN, los iniciales titulares de las acciones eluden así la venta al contado

65. Como se verá, hemos decidido asignar un nombre determinado a cada uno de los casos-tipo, relacionado bien con las partes o bien con los negocios celebrados, para evitar circunloquios innecesarios en el posterior desarrollo del trabajo.

66. Tomamos el relato de los hechos de la más reciente Sentencia publicada sobre este particular asunto: SAN de 12 de abril de 2006 (Fundamento de Derecho 10). Como veremos, existe abundante jurisprudencia sobre el particular.

— I. Los negocios fiduciarios como alteración artificiosa de los criterios de atribución...

beneficiándose del tratamiento previsto para las operaciones a plazos, con el consiguiente diferimiento temporal en la tributación de las plusvalías (y dada la reducción de tipos operada en 1996, quizá logrando incluso una menor tributación final)⁶⁷.

Caso 2 (Caso *Lease back*): La Sociedad T. tiene una máquina adquirida el 1 de enero del año 0, por 60.000 y que ha estado amortizando al 20%. El 1 de enero del año 4 decide realizar con la sociedad de Leasing L. una operación con las características que se definen a continuación. T vende a L. la máquina por un total de 50.000 y la adquiere, al mismo tiempo, en virtud de un contrato de arrendamiento financiero con opción de compra en virtud del cual se compromete a pagar tres cuotas anuales con una tasa de interés del 5%, siendo la primera cuota pagadera a la firma del contrato y las otras dos los días 1 de enero del año 5 y 1 de enero del año 6. La empresa de *leasing* no satisfacía un precio en efectivo en el momento de la transmisión de la propiedad de los bienes, sino que entregaba, en lugar de tal precio cierto y efectivo, una serie de pagarés, calificados, además, porque su vencimiento coincidía cronológicamente con el de los distintos plazos a pagar por el arrendamiento financiero y, prácticamente, por el mismo importe. La finalidad de este tipo de operaciones, conocidas de sobra en la práctica empresarial, consiste de un lado en obtener liquidez (algo más que dudoso en el caso descrito) y, de otro, en tratar de obtener mayores gastos deducibles derivados, en su caso, del régimen fiscal especial del leasing en el ordenamiento tributario español⁶⁸.

Caso 3 (Caso *gestión de cobro de dividendos*): Esp., una entidad residente en España, realiza una serie de operaciones sobre valores de renta variable de entidades residentes en territorio español con GB. Ltd. residente en el Reino Unido. GB Ltd. transmite a Esp. valores emitidos por entidades residentes en España y cotizados en Bolsa unos días antes del cobro del dividendo, que ya había sido acordado por las juntas generales respectivas. A su vez, GB. Ltd. y Esp. concluyen contratos recíprocos de opción de compra y venta sobre los valores previamente transmitidos, en virtud de los cuales GB. Ltd. recomprará a Esp. los mismos valores a un precio fijado una vez cobrado el dividendo. De ese modo GB. Ltd. terminará teniendo los

67. FALCÓN Y TELLA, Ramón, *Negocios fiduciarios: la necesidad de respetar...*, op. cit., pg. 5. FALCÓN Y TELLA, Ramón, *Negocios fiduciarios: régimen tributario...*, op. cit., pg. 197.

68. Debe ilustrarse cuál es el motivo que acerca el *lease back* a los negocios fiduciarios que constituyen el objeto de este trabajo. Parece evidente que en aquellos casos en los que el contrato de *leasing* aparece indisolublemente unido a una operación previa de compraventa de un bien (propiedad inicial del arrendatario financiero), el negocio se está utilizando más como un medio de obtener liquidez (financiación) que conforme a la finalidad propia y típica del *leasing*. Y, partiendo de esa naturaleza, se sostiene que la inicial transmisión al futuro arrendador no es más que una venta en garantía. Y, de ese modo, aparece la estructura clásica del negocio fiduciario al que ya hemos hecho referencia en múltiples ocasiones. En efecto, en el *lease back*, como supuesto de *fiducia cum creditore*, la «transmisión de la propiedad» se utiliza buscando unos efectos más débiles (constitución de garantía) que los que le son propios, pero incluidos en él. Sobre la inclusión del *lease back* entre los negocios fiduciarios puede consultarse, con amplio despliegue jurisprudencial: REGLERO CAMPOS, L. Fernando, «El pacto comisorio», en *Aranzadi Civil*, núm. 4, 2007 (BIB 2007, 91).

valores que transmitió inicialmente y Esp. habrá percibido un dividendo compensado, excepto en un pequeño importe por la diferencia entre la prima pagada por la opción de venta y la cobrada por la opción de compra. De ese modo, GB Ltd. elude la tributación en España de los dividendos percibidos que, al ser reconvertidos en ganancias patrimoniales (coincide con la diferencia positiva entre las primas pagadas y cobradas por las opciones de compra y venta de los títulos, descontada la comisión obtenida por Esp.), sólo podrán tributar en el estado de la residencia (artículo 13.4 del CDI Hispano-Británico). Por su parte Esp., en virtud del juego de las primas de compra y venta (negativo para ella) y, compensando con el importe del dividendo cobrado, obtiene un ingreso neto del 3,5 % del importe de los dividendos brutos, deduciéndose además el importe de las retenciones soportadas sobre dichos dividendos⁶⁹.

Aunque pueda no resultar fácil la unificación de todas estas operaciones bajo un tipo de negocio común, sí que existen toda una serie de elementos afines en los mismos que permiten realizar un análisis conjunto, como el que aquí se propone. Si se analizan en profundidad los casos expuestos, podrán advertirse los tres elementos comunes que, a nuestro juicio, los caracterizan: i) existe una puesta a disposición de terceros (advértase que no nos referimos a una transmisión de la propiedad) de uno o varios elementos patrimoniales (a favor de la entidad financiera, en el caso *Cruzcampo*; a favor de una sociedad de leasing o entidad financiera, en el caso *Lease back*, o a favor de una sociedad residente, en el caso *gestión de cobro de dividendos*; ii) dicha puesta a disposición se realiza con el objetivo del alterar los criterios ordinarios de atribución de rentas al contribuyente; la atribución de la ganancia patrimonial obtenida por la venta al contado de acciones a los accionistas en el caso *Cruzcampo*; la atribución en propiedad de la maquinaria a la Sociedad T. (con el consiguiente régimen ordinario de deducción de amortizaciones), en el caso *lease back* y, por último, la atribución de los dividendos a la sociedad no residente GB Ltd., en el caso *gestión de cobro de dividendos*; iii) dicha alteración de los criterios ordinarios de imputación se realiza con la finalidad (única o al menos preferente) de obtener ahorros fiscales. Dichos ahorros han sido expuestos a la hora de describir los citados casos.

A pesar de que todas las operaciones descritas giran en torno al problema del elemento subjetivo del hecho imponible (se alteran los criterios ordinarios de atribución de rentas al contribuyente), sólo existe un aspecto común en el análisis que la jurisprudencia, la doctrina administrativa y la doctrina científica, han hecho de las mismas y éste es, precisamente, no ocuparse del mismo⁷⁰. Así se explica

69. El relato de los hechos ha sido tomado en su práctica totalidad del Antecedente de Hecho 14º, y el Fundamento Jurídico 11º de la Resolución del TEAC, de 16 de septiembre de 2005.

70. Sin embargo, debe hacerse mención de las aportaciones de los profesores COMBARROS y PALAO que, desde una perspectiva abstracta, sostienen el análisis de los negocios fiduciarios partiendo de los criterios de atribución de patrimonios y rentas a los contribuyentes, aunque sin centrarse en casos concretos. En este sentido, el profesor Palao atribuye al fiduciante las rentas derivadas del bien transmitido en fiducia (PALAO TABOADA, Carlos, en *Comentarios a la ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas* (FERREIRO LAPATZA, Juan; et al.). Madrid: Civitas, 1983, pg. 49). Por su parte, la profesora COMBARROS VILLANUEVA indica: «...es más acorde con la finalidad de la ley

que las soluciones aportadas puedan diferir de forma ostensible. En algunos casos, pretende solucionarse el problema haciendo uso de las potestades calificadorias de la Administración⁷¹. En otros, se entiende que estamos ante meras «economías de opción»⁷² —concepto de contornos extraordinariamente difusos—, defendiéndose incluso la posible concurrencia de un fraude a la ley tributaria (que, acto seguido, suele negarse por motivos de diversa índole⁷³) llegando a sostenerse, en algunos casos, el carácter simulatorio de las operaciones realizadas⁷⁴. La situación en la que

imputar el bien en el caso de negocios fiduciarios al fiduciante y no al fiduciario, pues este último, aunque en opinión de algunos autores es el real propietario conforme al Derecho privado, no dispone económicamente del mismo debido al pacto de fiducia» (COMBARROS VILLANUEVA, Victoria Eugenia, «La interpretación económica como criterio de interpretación jurídica. (Algunas reflexiones a propósito del concepto de «propiedad económica» en el Impuesto sobre el Patrimonio», en *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 44, 1984, pg. 528).

71. Ésta es la solución ofrecida por la Audiencia Nacional al caso *Cruzcampo* en un buen número de sentencias: SSAN de 25 de marzo de 2004 (JT 2004, 998 y 999), SAN de 22 de abril de 2004 (JUR 2004, 147419), SAN de 29 de abril de 2004 (JUR 2004, 147868), SAN de 6 de mayo de 2004 (JUR 2004, 184293), SAN de 13 de mayo de 2004 (JT 2004, 1073 y 1074), SAN de 20 de mayo de 2004 (JT 2004, 1078 y 1307), SAN de 27 de mayo de 2004 (JUR 2004, 188997 y 192888; JT 2004, 1084), SAN de 3 de junio de 2004 (JUR 2004, 183553 y 183564), SAN de 10 de junio de 2004 (JUR 2004, 183535 y 191184), SSAN de 24 de junio de 2004 (JUR 2004, 187563, 187608, 191089 y 226279), SAN de 30 de junio de 2004 (JUR 2004, 207734), SAN de 8 de julio de 2004 (JT 2004, 1192 y 1249), SAN de 14 de julio de 2004 (JT 2004, 1536), SAN de 15 de julio de 2004 (JT 2004, 1247; JUR 2004, 225684), SAN de 22 de julio de 2004 (JT 2004, 1246; JUR 2004, 225482), SAN de 26 de julio de 2004 (JUR 2004, 225417) SSAN de 16 de septiembre de 2004 (JT 2004, 1570; JUR 2004, 271164 y 282202), SSAN de 23 de septiembre de 2004 (JT 2004, 1399; JUR 2004, 286828 y 305209), 30 de septiembre de 2004 (JUR 2004, 286288), 7 de octubre de 2004 (JT 2004, 1489; JUR 2004, 281463), 28 de octubre de 2004 (JUR 2004, 297799 y 297807), 4 de noviembre de 2004 (JT 2004, 1538; JT 2005, 248; JUR 2005, 51662), 9 de diciembre de 2004 (JUR 2005, 230957), 23 de diciembre de 2004 (JT 2005, 1668), 20 de enero de 2005 (JT 2005, 1268), 17 de febrero de 2005 (JT 2005, 1324), 24 de febrero de 2005 (JUR 2005, 226189), 3 de marzo de 2005 (JUR 2005, 226146), 10 de marzo de 2005 (JT 2005, 1675; JUR 2005, 226104), 17 de marzo de 2005 (JUR 2005, 226055), 14 de abril de 2005 (JUR 2005, 208234), 2 de junio de 2005 (JUR 2005, 245190), 9 de junio de 2005 (JT 2006, 162), 16 de junio de 2005 (JUR 2005, 244835 y 244851), 25 de julio de 2005 (JUR 2005, 243854), 26 de julio de 2005 (JT 2006, 19), 6 de octubre de 2005 (JUR 2006, 122704), 14 de diciembre de 2005 (JUR 2006, 121426). Igualmente ha sido la solución ofrecida por el TEAC: Res. TEAC de 16 de noviembre de 2001 (JT 2002, 619), Res. TEAC de 7 de marzo de 2002 (JT 2002, 1602), Res. TEAC de 7 de junio de 2002 (JT 2003, 38). También parece ser ésta la solución ofrecida al caso *lease back*, en particular cuando se acude a la «herramienta» del «negocio indirecto»: Res. TEAC de 8 de noviembre de 1994 (JT 1994, 1663). En sentido semejante, la SAN de 5 de marzo de 1997 (JT 1997, 242).
72. Ésta es la posición del Tribunal Superior de Justicia de la Rioja en relación con un grupo de supuestos muy semejantes a los descritos en el caso *Cruzcampo*: SSTSJ de La Rioja de 9 de febrero de 2000 (JT 2000, 417) 24 de febrero de 2000 (JT 2000, 527), 13 de julio de 2000 (JT 2000, 1577), 24 de julio de 2002 (JT 2002, 1536) y 15 de noviembre de 2002 (JT 2003, 516). En el mismo sentido se pronuncia el TEAR de Andalucía respecto al caso *Cruzcampo* (por todas puede consultarse la Resolución del TEAR de Andalucía de 27 de mayo de 1999, publicada parcialmente en el número 14 de 1999 de la Revista Quincena Fiscal). También puede encontrarse esta calificación para el caso *lease back*: STSJ de Cataluña de 17 de junio de 2004 (JT 2004, 1185), aunque admite la posible calificación como negocio indirecto.
73. La negación de la concurrencia de fraude a la ley tributaria es una constante en todas las Sentencias de la Audiencia Nacional en torno al caso *Cruzcampo*. No obstante, la argumentación en la que se fundamenta la imposibilidad de corregir los negocios acometidos por esta vía, constituye una auténtica petición de principio, pues la Audiencia se limita a señalar que no procede la vía del fraude a la ley precisamente porque se ha hecho uso de la potestad calificatoria de la Administración fundamentada sobre el artículo 28.2 de la LGT/1963.
74. Ésta es la calificación sostenida por el Tribunal Económico Central en el caso *gestión de cobro*

queda el contribuyente ante tal disparidad de criterios es ciertamente dramática y creo que puede afirmarse, sin faltar a la realidad, que quien celebra un negocio fiduciario sólo puede estar absolutamente seguro de una cosa: desconocer por completo cuáles puedan ser sus consecuencias fiscales.

Los negocios fiduciarios, al igual que otros muchos esquemas negociales fraudulentos⁷⁵, pretenden una desviación o captación de rentas alterando los elementos de hecho que sirven de base a la imputación, es decir, a la atribución del elemento objetivo del hecho imponible (en este caso la renta) al sujeto pasivo. Parece lógico pensar que la primera reacción esperable, frente a este tipo de comportamientos, consistiera en acudir a los propios criterios de imputación (regulación del elemento subjetivo del hecho imponible) para comprobar si, interpretándolos correctamente, puede hacerse frente al intento de elusión (o captación de beneficios fiscales) pretendido por el contribuyente. Pero, como ya adelantamos, la doctrina, de un lado, y la jurisprudencia y doctrina administrativa, de otro, no prestan ninguna atención a las reglas de imputación, prefiriendo, de forma sistemática, un análisis centrado en los diversos aspectos del elemento objetivo del hecho imponible y preferentemente en el material. Y así la discusión –poco fructífera por lo general– suele centrarse en las posibilidades de (re)calificación comercial o, en caso de que éstas sean descartadas *a limine*, en la discusión –bizantina con mucha frecuencia– en torno a la consideración del negocio acometido como una *economía de opción* o un fraude a la ley tributaria (conflicto en la aplicación en el art. 15 de la LGT/2003). Esta tendencia, de la que se da cuenta en el trabajo, supone, como bien puede entenderse, una visión del problema totalmente desenfocada, en la

de dividendos: Resoluciones del TEAC de 16 de septiembre de 2005 (JT 2006, 85), 2 de febrero de 2006 (JUR 2006, 157322) y 15 de junio de 2006 (JT 2006, 1421). Más complicada resulta la calificación atribuida por la jurisprudencia a los supuestos de *lease-back*. La Audiencia Nacional ha aportado una curiosa –y confusa– calificación para un grupo de supuestos en los que concurría la especialidad determinante a la que se ha hecho referencia con anterioridad: la empresa de *leasing* no satisfacía un precio en efectivo en el momento de la transmisión de la propiedad de los bienes, sino que entregaba, en lugar de tal precio cierto y efectivo, una serie de pagarés, calificados, además, porque su vencimiento coincidía cronológicamente con el de los distintos plazos a pagar por el arrendamiento financiero y, prácticamente, por el mismo importe. Ante esta particularidad que, en opinión de la Audiencia, implica que los negocios acometidos no son conformes con la finalidad propia del *lease-back* (la obtención de financiación), se llega a una extrañísima conclusión, al sostener la existencia de simulación, para terminar refiriéndose finalmente a la extravagante figura del «negocio indirecto». Una verdadera ceremonia de confusión. En este sentido se han pronunciado las siguientes sentencias: SAN de 6 de julio de 2006 (JUR 2006, 191598); SAN de 1 de junio de 2006 (JUR 2006, 174325), SAN de 23 de marzo de 2006 (JUR 2006, 117887 y 123001), SAN de 27 de octubre de 2005 (JT 2006, 214), SAN de 20 de octubre de 2005 (JT 2005, 1645); SAN de 6 de octubre de 2005 (JT 2006, 168 y 2006, 197). También ha sido calificado el supuesto como simulatorio, sin mayores precisiones: SAN de 29 de septiembre de 2005 (JT 2006, 175), SAN de 14 de julio de 2005 (JUR 2005, 244140), SAN de 24 de junio de 2004 (JUR 2004, 187576 y 187596), SAN de 22 de abril de 2004 (JT 2004, 1046), SAN de 4 de marzo de 2004 (JT 2004, 1037; JUR 2004, 133670), SAN de 5 de febrero de 2004 (JUR 2004, 132671).

75. Piénsese, por ejemplo, en la utilización de esquemas usufructuarios en el debatidísimo caso de las «obligaciones bonificadas» o, incluso, en el ámbito de la antigua transparencia fiscal. Se trata de casos que, por no constituir negocios fiduciarios, quedan al margen del objeto de este trabajo, pero para los que, quizás, los puntos de partida del mismo puedan resultar de gran utilidad.

medida en que implica trasladar la discusión de su lugar natural (el elemento subjetivo del hecho imponible) a otro que, rara vez, puede proporcionar consecuencias del todo aceptables.

Por ese motivo el análisis de los negocios fiduciarios, a menos que se decida abordar su solución aplicando la cláusula general antiabuso o defendiendo su carácter simulatorio —calificaciones de las que nos ocuparemos más adelante— debe partir, necesariamente de las reglas que regulan el elemento subjetivo del hecho imponible en los diversos impuestos que recaen sobre la renta. Esta afirmación no implica, de forma automática, que la interpretación correcta de tales normas permita corregir la alteración artificiosa de los criterios de atribución de renta que persiguen como objetivo los negocios fiduciarios descritos anteriormente. Ello supondría prejuzgar, *a priori*, los resultados de la actividad interpretativa algo inaceptable desde las más elementales exigencias metodológicas. Ahora bien, el análisis de dichos criterios resulta necesario pues en caso de que sea posible abortar tales tentativas de elusión mediante su correcta interpretación habrá que excluir la aplicación de la cláusula general antiabuso, pensada precisamente para abortar las operaciones elusorias a las que la simple interpretación de la norma eludida o pretendidamente aplicable no permite hacer frente.

3. EL ELEMENTO SUBJETIVO DEL HECHO IMPONIBLE EN LOS IMPUESTOS QUE RECAEN SOBRE LA RENTA. DESCRIPCIÓN NORMATIVA

En los siguientes epígrafes se condensa, a mi juicio, el contenido esencial del trabajo de investigación desarrollado. Como ya sostuvimos anteriormente uno de los elementos comunes a los negocios fiduciarios descritos reside, en provocar una alteración artificiosa del elemento subjetivo del hecho imponible, esto es, de los criterios jurídicos de atribución de rentas y/o patrimonios a los sujetos pasivos de los impuestos del sistema que recaen sobre la renta. Pero es obvio que para poder sostener que estas tentativas de fraude pueden resolverse mediante la correcta interpretación de dicho elemento, descartando por consiguiente la utilización de la cláusula general antiabuso y, desde luego, de simulación es necesario proceder de forma sistemática; esta necesidad resulta especialmente acuciante si se tiene en cuenta que la solución aquí propuesta no parece ser compartida por la doctrina mayoritaria, al menos en nuestro país, y que, sobre la misma, bien podrían pesar ciertas consideraciones tradicionales en torno a los métodos de aplicación del Derecho Tributario. En este sentido queremos adelantar, siquiera sea de forma sucinta, cuál será la forma de proceder en las páginas que siguen, de modo que el lector pueda, en todo momento, deducir la fase concreta del razonamiento en la que nos encontramos, contrastar su engarce lógico con los puntos de partida básicos y comprobar su utilidad para la resolución de los supuestos tipo de negocio fiduciario que, como hemos visto, constituyen los «materiales de partida» de esta investigación.

Es evidente que si lo que se pretende es abordar la corrección de los negocios fiduciarios desde la perspectiva del elemento subjetivo del hecho imponible lo primero que deberá hacerse será exponer, aunque sólo sea de forma breve, cuál es la regulación de los mismos en las leyes reguladoras vigentes de las diversas figuras impositivas que recaen sobre la renta. Y aunque pudiera parecer, de hecho ello se ha sostenido de forma implícita y explícita en la doctrina, que la regulación de tal elemento no presenta mayores dificultades podremos comprobar que, en realidad, sucede todo lo contrario. La regulación resulta escasa, en ocasiones contradictoria y, como tendremos ocasión de comprobar, obliga al intérprete a hacer frente a algunos de los problemas clásicos de la interpretación de la norma tributaria. Precisamente por ese motivo, y antes de pasar a resolver los diversos supuestos-tipo de negocio fiduciario, se hará necesaria una reflexión global sobre dichos problemas de interpretación. En definitiva, si se propone una solución interpretativa a este tipo de negocios, solución que además resulta francamente minoritaria en nuestra doctrina y a la que, sin duda, no pocos dudarían de tachar como «contraria a la seguridad jurídica» o al «texto de la ley» —se hace especialmente necesario justificar cuál es la teoría de la interpretación de la que se parte y, en concreto, cuáles son los límites de la actividad interpretativa para dicha teoría—. Se trata, en síntesis, de que la visión expuesta resulte metodológicamente legitimada.

A partir de ese momento contaremos con los dos elementos fundamentales que permitirán resolver los casos antes descritos: la regulación del elemento subjetivo del hecho imponible en los impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre la Renta de los no Residentes y en el Impuesto sobre Sociedades y los mecanismos adecuados para encauzar su correcta interpretación. La combinación de ambos elementos (norma y método) permitirá adoptar una solución satisfactoria a los casos concretos.

3.1. El concepto de elemento subjetivo del hecho imponible y los posibles motivos de su preterición doctrinal y jurisprudencial

Lo cierto es que respecto a la definición abstracta del elemento subjetivo del hecho imponible parece no existir excesiva polémica en la doctrina española⁷⁶, asumiéndose la definición proporcionada por GIANNINI⁷⁷ hace más de cinco décadas como «...una relación, de hecho o jurídica, en que debe encontrarse el sujeto pasivo del impuesto con el elemento material.»⁷⁸ Se trata, por otro lado, de una definición que ya

76. Salvo quizás por lo que se refiere a las complicadísimas reflexiones de CORS MEYA respecto a este problema: CORS MEYA, Xavier, Elemento subjetivo del hecho imponible, en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 248, 1995, pgs. 883-916.

77. GIANNINI, Aquile Donato, *Istituzioni di Diritto Tributario*. Settima edizione aggiornata. Milano, Giuffrè, 1956, pgs. 91-92.

78. Esta es la definición asumida por SAINZ DE BUJANDA: SAINZ DE BUJANDA, Fernando, «Concepto del hecho imponible», en *Hacienda y Derecho*. Volumen IV. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, 1966, pg. 391; 415. Éste es el concepto que, sin mayores precisiones, ha pasado a la muy escasa doctrina posterior que se ha ocupado del problema: SOLER ROCH, María Teresa, «La titularidad de la renta y el patrimonio en la nueva reforma», en *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 75, 1992, pg. 401, aunque haciendo referencia exclusivamente al IRPF. FALCÓN Y TELLA,

se encontraba en la doctrina alemana clásica y que sigue siendo formulada actualmente en términos idénticos aunque bajo el nombre de «imputación» (*Zurechnung*)⁷⁹. En definitiva la existencia del elemento subjetivo del hecho imponible obedece a una exigencia práctica. Conocer el elemento objetivo del hecho imponible y el sujeto pasivo en un determinado tributo resulta insuficiente en la medida en que, si la obligación tributaria debe nacer precisamente para un sujeto concreto, habrá que conocer previamente cuál es el criterio que permite atribuir un elemento objetivo particular a un determinado sujeto. Sólo así podrá afirmarse que ha nacido la obligación tributaria en un caso particular⁸⁰.

La relevancia extraordinaria del elemento subjetivo del hecho imponible contrasta, sorprendentemente, con la escasa atención que a dicho elemento ha dispensado la doctrina, al menos en nuestro país. A mi juicio, ese déficit de atención obedece a causas de diversa índole a las que conviene prestar cierta atención si quiera sea de forma sucinta.

En la doctrina clásica se sostuvo con frecuencia que el elemento subjetivo del hecho imponible, en muchas ocasiones, se derivaba de forma natural (o implícita) de la propia regulación del lado objetivo del presupuesto e incluso, en ocasiones, de la de los sujetos pasivos⁸¹. Esta misma idea, pervive en la actualidad y, o bien se expresa de forma explícita⁸², o bien se traduce en una total desatención a los fenó-

Ramón, «Negocios fiduciarios: régimen tributario», en *Los negocios anómalos ante el Derecho Tributario español*, Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid, núm. 16, 2000, pg. 201, en relación con el problemas de los negocios fiduciarios. El problema suele ser tratado al hilo de la explicación del hecho imponible en los manuales al uso, con un contenido muy semejante o idéntico al expuesto en los trabajos especializados: PÉREZ ROYO, Fernando, *Derecho financiero y tributario. Parte general*, 15ª ed., Madrid, Civitas, 2005, pg. 150, con referencia expresa a GIANNINI, MARTÍN QUERALT, Juan; LOZANO SERRANO, Carmelo; TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel; CASADO OLLERO, Gabriel, *Curso de derecho financiero y tributario*, 16ª ed. rev. y puesta al día, Madrid, Tecnos, 2005, pg. 253, con referencia expresa a GIANNINI, FERREIRO LAPATZA, José Juan, *Curso de derecho financiero español: instituciones*, 25ª ed., en Madrid, Marcial Pons, 2006, pg. 387.

79. HENSEL, Albert, *Derecho Tributario*. Traducción de la 3ª edición alemana a cargo de Andrés Báez Moreno, María Luisa González-Cuéllar Serrano y Enrique Ortiz Calle, en Madrid, Marcial Pons, 2005, pg. 199.

80. Creo que esta idea la que apunta el Profesor SAINZ DE BUJANDA cuando señala: «El hecho, considerado en su pura objetividad, es "imponible" respecto a alguien y, por tanto, deja de tener ese carácter de hecho gravado si en su delimitación legal no se comprende el tipo de relación que ha de existir entre sus elementos componentes» (SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *Concepto del hecho imponible...*, op. cit., pg. 392).

81. Inicialmente, en este sentido: HENSEL, Albert, *Derecho Tributario...*, op. cit., pg. 199. También puede verse semejante conclusión en la doctrina clásica española, italiana e iberoamericana: GIANNINI, Aquile Donato, *Istituzioni...*, op. cit., pg. 93, donde esta reflexión adquiere ciertamente tintes extremos para los impuestos sobre la renta mobiliaria, en los que califica al criterio de imputación de la renta como un mero dato de hecho y no jurídico. SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *Concepto del hecho imponible...*, op. cit., pg. 391. JARACH, Dino, *El Hecho imponible*, en Buenos Aires, Rev. Juris. Argentina, 1943 (citado a lo largo de este trabajo como: JARACH, Dino, *El hecho imponible: teoría general del derecho tributario sustantivo* 3ª ed., Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1996, pg. 170), aunque en este autor el problema se encuentra fuertemente determinado por su posición relativa a la interpretación económica en sentido clásico.

82. Así, por ejemplo, TIPKE y LANG señalan que la imputación puede deducirse de la regulación del deudor tributario o, en conexión con dicha regulación, poniendo como ejemplo el criterio de imputación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas: TIPKE, Klaus; LANG, Joachim, *Steuerrecht...*, op. cit., pg. 178.

menos relativos al elemento subjetivo del hecho imponible⁸³. Sin embargo, el hecho de que, con frecuencia, el elemento subjetivo del hecho imponible no aparezca regulado, de forma explícita, en la ley de cada tributo sino que deba deducirse de la concreta formulación del elemento objetivo del mismo no debe redundar en una desatención doctrinal a dicho elemento sino, más bien al contrario, en un especial énfasis en el problema pues, como veremos, los interrogantes jurídicos que se plantean son, si cabe, más complejos que en aquellos otros casos en los que el legislador ha resuelto la situación con una regla de imputación explícita⁸⁴.

Un segundo motivo para la preterición doctrinal, y también jurisprudencial, del problema del elemento subjetivo del hecho imponible es, al menos en España, su estrecha relación con las cuestiones referentes a la tributación de la familia. La declaración de inconstitucionalidad del sistema de acumulación de rentas previsto en la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, reguladora del Impuesto sobre la renta de las personas físicas, en la STC 45/1989, obligó al legislador a identificar, con precisión, los criterios de imputación de rentas a los distintos miembros de una unidad familiar⁸⁵, teniendo en cuenta, especialmente, que muchos de los elementos patrimoniales, en el seno de la familia, pueden no ser propiedad privativa de uno de los cónyuges⁸⁶. De ese modo la regulación del elemento subjetivo del hecho imponible contenida en las leyes sucesivas del Impuesto sobre la renta de las personas físicas, han mostrado una clara orientación a resolver el problema de la imputación de rentas en el seno de la familia. Prueba de ello no es sólo el hecho de que, a partir de la Ley 18/1991, se haga referencia a este problema en las sucesivas leyes de renta con el término «individualización de rentas»⁸⁷, sino muy especialmente la

83. Este fenómeno es descrito por RUPPE, en términos críticos al señalar que «... el problema de la imputación pareció tan carente de dificultades al legislador que éste renunció a una precisión más detallada del deudor tributario» (RUPPE, Hans Georg, «Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung von Einkunftsquellen als Problem der Zurechnung von Einkünften», en *Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht*. [Hrsg. Klaus TIFKE], Köln, Dr. Otto Schmidt, 1978, pg. 13).

84. En este sentido, deben tenerse en cuenta las afirmaciones de RAUPACH y SCHENCKING en el sentido de que el problema de la imputación, en muchas ocasiones, no es más que un problema de determinación del sujeto que ha realizado el elemento objetivo del hecho imponible (RAUPACH, Arndt; SCHENCKING, Margret, en HERMANN/HEUER/RAUPACH. *Einkommensteuer...op. cit.* Band II, § 2 Anm. 114, EK Lfg. 163 Mai 1990. Lo que puede ocurrir, sin embargo, es que el legislador decida positivizar normas de regulación del elemento subjetivo del hecho imponible excluyendo, de ese modo, la posible labor de reconstrucción dogmática de la imputación a partir de la identificación del sujeto que realiza el hecho imponible. Sería el caso, como veremos del artículo 7 de nuestra LIP.

85. No se quiere decir con esto que en la Ley 44/1978 no existiera ninguna norma dedicada a la imputación de rentas a los sujetos pasivos. En efecto, de un lado, el artículo 3.1 de la Ley definía el hecho imponible del impuesto como la *obtención de la renta por el sujeto pasivo*. Por su parte el artículo 15.1 de la Ley atribuye los rendimientos del capital a los titulares de elementos patrimoniales, bienes o derechos de los que procedan las contraprestaciones gravadas como tales. Por último, y en términos más específicos, el artículo 12 de la Ley establecía reglas especiales de imputación para las rentas correspondientes a entidades sin personalidad jurídica estableciendo, además, un rudimentario sistema de transparencia fiscal.

86. Sobre el carácter determinante de la Sentencia 45/1989 para el reconocimiento de estos criterios de imputación en la Ley 20/1989 y, posteriormente, en la Ley 18/1991, de 6 de junio puede verse: SOLER ROCH, María Teresa, *La titularidad de la renta...*, *op. cit.*, pg. 401.

87. En efecto, así es como se ha designado a este conjunto de reglas en las sucesivas Leyes del Impuesto sobre la renta. Así, en los artículos 30, 33, 43 y 51 de la Ley 18/1991 y el artículo 11 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre.

preocupación, que late en toda la regulación del elemento subjetivo del hecho imponible (también en la prevista en el artículo 7 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, LIP en adelante), por resolver el problema de la distribución de rentas entre los cónyuges y la posible influencia en la materia de los regímenes económicos matrimoniales. Y esta marcada orientación de las normas que regulan el elemento subjetivo del hecho imponible en los Impuestos sobre la renta y el patrimonio ha determinado, como no podía ser de otra forma, la posterior evolución doctrinal y jurisprudencial. En este sentido contrasta la gran cantidad de trabajos dedicados al problema de imputación de rentas y patrimonios a los cónyuges⁸⁸, con la escasa o más bien nula atención que ha merecido el problema del elemento subjetivo del hecho imponible considerado en términos generales⁸⁹. Y la cuestión de la «individualización de rentas» entre los miembros de una unidad familiar, con ser importante⁹⁰, no agota ni muchos menos el problema del elemento subjetivo del hecho imponible ni en el Impuesto sobre la renta de las personas físicas, ni en el sistema tributario en general. Aunque esta afirmación parece obvia conviene aclarar tal extremo pues, a la vista de la escasa atención doctrinal, pudiera extraerse una conclusión distinta. En efecto, de un lado, los elementos subjetivos del hecho imponible del Impuesto sobre la renta de las personas físicas y del Impuesto sobre el Patrimonio pueden plantear problemas impor-

88. Respecto a este particular la bibliografía es relativamente abundante: SOLER ROCH, María Teresa, *La titularidad de la renta...*, op. cit., pgs. 399-418. MOLLÁ RUDÍEZ, Julián, «Los criterios de individualización de rentas y la elusión de la progresividad en el IRPF», en *Monografías Carta Tributaria*, núm. 207, 1994, pgs. 1-12. ÁLVAREZ BARBEITO, Pilar, «En torno a la constitucionalidad del criterio de individualización de los rendimientos del trabajo» (Auto del TSJ de Valencia de 21 de abril y SSTC de 12 de mayo y 14 de julio de 1994), en *Crónica Tributaria*, núm. 73, 1995, pgs. 141-152. FALCÓN Y TELLA, Ramón, «El nuevo IRPF y la capacidad contributiva (I): mínimo personal y familiar e individualización de rentas», en *Quincena Fiscal*, núm. 1, 1999, pgs. 5-10. YUSTE JORDÁN, Arancha, «Individualización de los rendimientos de capital procedentes de las Letras del Tesoro. Comentario a la STSJ de Galicia de 12 de noviembre de 2001», en *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 3, 2002 (BIB 2002 642).

89. Obviamente no nos referimos al tratamiento de cuestiones especiales de imputación como la transparencia fiscal, la atribución de rentas a entes sin personalidad jurídica o el régimen especial de cesión de derechos de imagen, que sí han merecido la atención de nuestra doctrina.

90. No pretendemos sostener que el problema de la individualización de rentas en el seno de la familia carezca de importancia. Por el contrario la ostenta y mucha. Lo que debe matizarse es la opinión generalizada de que el elemento subjetivo del hecho imponible sólo plantea problemas jurídicos a esos efectos. A mi juicio, para ilustrar esta realidad puede ser muy útil la descripción del proceso de desarrollo de los problemas de imputación (*Entwicklung der Zurechnungsprobleme*) recogida, en Alemania, por RAUPACH. En un trabajo publicado ya hace una década en el homenaje al Profesor BEISSE se analizan, de forma pormenorizada, los hitos que han ido marcando la progresiva «dignificación» —en el sentido de ganancia en importancia— de los criterios de imputación de rentas. Y, desde luego, entre ellos se indica la inconstitucionalidad de la declaración conjunta de padre e hijos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas decidida en la Sentencia del *Bundesverfassungsgericht* de 30 de junio de 1964. Sin embargo, el autor citado recoge, junto a este hecho otros problemas, surgidos de forma coetánea o no y que, de igual manera, se relacionan con diversos aspectos relativos a los criterios de imputación de rentas en la imposición sobre la renta: problemas de imputación en sociedades personalistas o desviación de rentas a entidades residentes en el extranjero (RAUPACH, Arndt, «Die Frage der Zurechnung im Steuerrecht als Problem der Tatbestandverwirklichung», en *Handelsbilanzen und Steuerbilanzen: Festschrift zum 70. Geburtstag von Heinrich Beisse. Düsseldorf: IDW*, 1997, pgs. 403-407).

tantes fuera de la individualización de rentas en el seno de la familia. De otro, el elemento subjetivo del hecho imponible en impuestos sobre la renta distintos del IRPF (Impuesto sobre Sociedades, IS o Impuesto sobre la renta de los no residentes, IRNR) plantean serias dudas interpretativas al margen, en la mayor parte de las ocasiones, de los problemas propios de la individualización en el seno del matrimonio.

3.2. Las reglas reguladoras del elemento subjetivo del hecho imponible en los impuestos que recaen sobre la renta (Las cláusulas generales de imputación de rentas)

Al tratar de describir la regulación de los criterios de imputación en el ordenamiento tributario español lo primero que debe quedar claro es el concepto de cláusula general que en este trabajo se maneja. Determinados ordenamientos jurídicos recogen en sus Códigos Tributarios (nos referimos a normas semejantes a nuestra LGT) determinadas cláusulas de imputación válidas, en principio, para cualquier impuesto siempre y cuando, lógicamente, no existan previsiones especiales contenidas en las leyes reguladoras de los impuestos particulares. Obviamente me refiero al conocido § 39 de la AO alemana⁹¹, que ha sido objeto de cierta atención en nuestra doctrina⁹², y que recoge, bajo el título «imputación» (*Zurechnung*), el concepto de «propiedad económica». Dicho precepto señala literalmente: (1) «*Los elementos patrimoniales (bienes económicos) deben imputarse a sus propietarios.*» (2) *Como excepción al párrafo 1 rigen las siguientes reglas: 1. Si una persona, distinta al propietario, ejerce el dominio efectivo sobre el elemento patrimonial de modo que pueda excluir económicamente al propietario del mismo durante su período de vida útil a él deberá imputarse el elemento patrimonial.*»⁹³ Creo que sólo una regla de este tipo –aplicable transversalmente a todo el ordenamiento tributario– puede merecer el calificativo de cláusula general de imputación en sentido propio. Y es obvio que ni nuestra LGT ni ninguna otra norma codificadora contienen una regla de imputación semejante. De ese modo, cuando hablamos de cláusulas generales de imputación nos referimos, obviamente, a una realidad distinta.

En efecto, en este trabajo, entendemos por cláusula general de imputación no tanto una norma como la que regula la propiedad económica en la Ordenanza Tributaria alemana, sino más bien aquella que recoge un criterio de atribución del elemento objetivo del hecho imponible a los sujetos pasivos del tributo válida, dentro de un mismo impuesto, para distintas manifestaciones de capacidad econó-

91. También puede encontrarse un precepto semejante en el § 24 de la *Bundesabgabenordnung*, BAO austríaca. No obstante su contenido no difiere, en exceso, del previsto en el § 39 de la AO alemana por lo que haremos referencia preferente al segundo.

92. COMBARROS VILLANUEVA, Victoria Eugenia, «La interpretación económica como criterio de interpretación jurídica. Algunas reflexiones a propósito del concepto de «propiedad económica» en el Impuesto sobre el Patrimonio», en *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 44, 1984, pgs. 485-536.

93. Los siguientes párrafos de la norma recogen reglas especiales para las relaciones fiduciarias, de garantía, posesorias y para los elementos patrimoniales en mano común. A ellas tendremos ocasión de hacer referencia más adelante.

mica y no para rentas o elementos patrimoniales concretos. Las cláusulas generales de imputación se caracterizan, en principio, por su formulación limitada a un concreto impuesto (en esto se diferencian de la regla de propiedad económica del § 39 AO) pero válidas para manifestaciones de capacidad económica diversas dentro del mismo (diferentes clases de renta o de elementos patrimoniales). Una segunda nota de las cláusulas generales de imputación, muy relevante a los efectos que aquí interesan, es que suelen formularse con la intención de regular el elemento subjetivo del hecho imponible en supuestos fisiológicos (no patológicos), es decir, sin la intención, al menos inicialmente, de hacer frente a operaciones de carácter elusivo. Estas dos últimas notas permiten distinguir las cláusulas generales de imputación de las que denominamos cláusulas especiales.

Una vez aclarado el sentido que se atribuye en este trabajo al concepto de cláusula general de imputación procede, antes de analizar los supuestos problemáticos en los negocios fiduciarios-tipo, hacer referencia al modo en el que las distintas leyes particulares de los impuestos han resuelto, o tratado de resolver, el problema del elemento subjetivo del hecho imponible en nuestro Derecho positivo. Antes de pasar a describir e interpretar las reglas que regulan las cláusulas generales de imputación en nuestro Derecho tributario vigente, conviene realizar una precisión previa que estimo de gran importancia. En este trabajo nos centraremos esencialmente en los impuestos sobre la renta (IRPF, IS e IRNR) y sobre el patrimonio (IP). No queremos decir con ello que el problema del elemento subjetivo del hecho imponible carezca de relevancia en la imposición indirecta o en otros impuestos directos (Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones, ISyD en adelante, y determinados impuestos locales). Lo que ocurre es que, en dichas figuras, la atribución del elemento objetivo del hecho imponible al sujeto pasivo o bien se deduce con facilidad de la propia configuración del impuesto, recurriendo generalmente a figuras correspondientes del Derecho privado (me refiero, por ejemplo, a la imputación, en el ISyD en el ITPyAJD⁹⁴ o IBI⁹⁵) o se plantea, más bien, como un

94. En este sentido, no es casual que la doctrina alemana deje al margen de la aplicación de la cláusula de interpretación económica a los impuestos sobre el tráfico (en concreto el Impuesto sobre Adquisiciones, *Grunderwerbsteuer*) y a otros fuertemente vinculados a las categorías jurídico-privadas (el Impuesto sobre Sucesiones, *Erbschaftsteuer* y sobre Donaciones, *Schenkungssteuer*). Sobre estas cuestiones, en sentido semejante al expuesto en el texto, puede consultarse: SCHMIESZEK, Hans Peter, en *Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung mit Nebengesetzen, EuGH-Verfahrensrecht Kommentar* (Hrsg. Dietmar GOSCH) (Beg. Albert BEERMANN). Band I. Bonn-Berlin, Stollfuß, 1995, § 39 Rz. 4, Erg.-Lfg./ Mai 2002. SCHWARZ, Bernhard. (Hrsg.), *AO: Kommentar zur Abgabenordnung*. Band I. 10 Auflage. Freiburg: Haufe, 2004, § 39 Rz. 12-14, 117. Lfg. 2/2006. BROCKMEYER, Hans Bernhard, en *Abgabenordnung – einschließlich Steuerstrafrecht –* (Klein, Hrsg.). 9., völlig neubearbeitete Auflage. München, Beck, 2006, pgs. 212-213. KRUSE, Heinrich Wilhelm, *Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung*. 16 Auflage. Köln, Verlag Dr. Otto Schmidt, 1996, § 39, Rz. 8-9, Lfg. 109, abril 2006 haciendo referencia, sobre todo, a los impuestos sobre el tráfico.

95. Hacemos referencia expresa al Impuesto sobre Bienes Inmuebles porque en él se hace especialmente patente la idea que comentamos. En efecto el artículo 61 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo que aprueba el Texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales (TRLHL en adelante), al regular el hecho imponible del impuesto, no deja lugar duda respecto a la relación jurídica existente entre el elemento objetivo del hecho imponible y el sujeto pasivo del impuesto refiriéndose, taxativamente, a la concesión administrativa, el usufructo, el derecho real de superficie y el derecho de propiedad.

problema de interpretación del elemento objetivo del hecho imponible (el caso del IVA). De ese modo, y por razones que se expondrán a continuación, haremos referencia, de un lado, a la cláusula general de imputación aplicable de un lado en los impuestos sobre la renta de las personas físicas, sobre la renta de los residentes y sobre el patrimonio y, de otro, al Impuesto sobre Sociedades. Como veremos posteriormente todos los casos planteados, y que pretendemos resolver a partir de la metodología expuesta, plantean problemas en relación con cláusulas generales de imputación. Ello no significa que, hipotéticamente, no puedan utilizarse negocios fiduciarios para alterar de forma artificiosa los criterios de atribución contenidos en normas especiales de imputación. Sin embargo, como tendremos ocasión de comprobar al hilo de la solución de los supuestos de partida expuestos, los problemas que se plantean en estos casos no difieren en exceso de los que constituyen el punto de partida de este trabajo y, por consiguiente, para evitar reiteraciones innecesarias preferimos limitarnos a realizar alusiones al concretas al hilo de nuestra exposición.

3.2.1. El elemento subjetivo del hecho imponible en los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, sobre la Renta de los No Residentes y sobre el Patrimonio. La relevancia del artículo 7 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio (LIP)

Tanto la LIRPF como el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, que aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de los no Residentes (TRLIRNR en adelante) han optado por atribuir la renta gravada a los contribuyentes en función de la titularidad de la fuente de la que ésta proceda. Ésta es la idea que se expresa con toda claridad en el artículo 11.1 del TRLIRPF («La renta se entenderá obtenida por los contribuyentes en función del origen o fuente de aquella, cualquiera que sea, en su caso, el régimen económico del matrimonio») y a la que se remite, con igual contundencia, el artículo 8 del TRLIRNR respecto a sus contribuyentes personas físicas. Lo cierto es que, respecto a determinadas clases de rentas, el criterio resulta suficientemente claro como para no exigir ulteriores precisiones. No obstante, el párrafo 2 del citado artículo 11 atribuye los rendimientos del trabajo exclusivamente a quien haya generado el derecho a su percepción, en definitiva y en línea con lo previsto en el primer párrafo del mismo precepto, al titular del factor trabajo. Por su parte, el párrafo cuarto del mismo precepto atribuye los rendimientos de la actividad económica a quienes realicen de forma habitual, personal y directa la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y los recursos humanos afectos a las actividades. Como adelantábamos, la imputación de los rendimientos del trabajo y de la actividad económica no parece plantear excesivos problemas, al margen de las dudas de constitucionalidad a las que ya se hizo referencia más arriba. En definitiva, el legislador pretende desvincular la imputación de las rentas de su titularidad jurídica (quien pueda ser el propietario de las mismas, particularmente conforme al régimen económico matrimonial que corresponda) centrándose más bien en la «titularidad del factor trabajo» (si

es que esta expresión resulta admisible⁹⁶) o en la ordenación por cuenta propia de los factores trabajo y capital (con independencia de la titularidad de los elementos patrimoniales afectos a la actividad económica⁹⁷).

La claridad con la que se presenta el elemento subjetivo del hecho imponible en los rendimientos del trabajo y la actividad económica, al menos *prima facie*, contrasta con la necesidad de concretar los criterios de atribución para otras fuentes de renta. Así se explica que para los rendimientos del capital, las ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de rentas inmobiliarias los artículos 11.3, 11.5 y 85.2 del TRLIRPF atribuyan el rendimiento o renta al titular del o los elementos patrimoniales, remitiendo la regulación de tal titularidad a lo previsto en el artículo 7 de la LIP. En ese sentido puede hablarse de la fuerza expansiva de los criterios de atribución previstos en el artículo 7 de la LIP, en la medida en que los mismos no se limitan a regular el elemento subjetivo del hecho imponible en dicho impuesto sino que adquieren una inusitada relevancia para delimitar los criterios de imputación de rentas en el IRPF y el IRNR.

La enorme relevancia del precepto aconsejaría un contenido claro y preciso. Sin embargo, el artículo 7 de la LIP deja abiertas cuestiones de enorme relevancia y admite, al menos en nuestra opinión, un sinfín de interpretaciones que, como veremos, se encuentran en la misma base de la polémica sobre los conceptos jurídico privados en el presupuesto de hecho de las normas tributarias. El precepto se inicia con una enigmática declaración que, sin embargo, parece no haber despertado excesivas dudas ni en la doctrina ni en la jurisprudencia. En, efecto el primer párrafo del citado artículo 7 señala que *los bienes y derechos se atribuirán a los sujetos pasivos según las normas sobre titularidad jurídica aplicables en cada caso y en función de las pruebas aportadas por aquéllos o de las descubiertas por la Administración*. Tras una lectura atenta del precepto surge, de forma inmediata, una duda ¿a qué criterios de titularidad jurídica aplicables en cada caso se refiere la norma? La doctrina parece no haberse planteado excesivos problemas al respecto y así es común entender el precepto como una remisión a las disposiciones que regulan la titularidad de los elementos patrimoniales y, en particular, a la normativa civil⁹⁸. Por otro lado

96. Resulta muy curioso que la doctrina alemana más actual, al referirse a la doctrina clásica de la imputación, lo haga por referencia precisamente al concepto de «titular de la fuente de renta» (*Inhaber einer Einkunftsquelle*), en todo caso, para rechazarla de manera unánime: RAUPACH, Arndt; SCHENCKING, Margret, en HERMANN/HEUER/RAUPACH. *Einkommensteuer...* *op. cit.* Band II, § 2 Anm. 101, EK Lfg. 207 August 2002.

97. Idea reforzada por el hecho de que, conforme al artículo 29.3 de la LIRPF la consideración de elementos patrimoniales afectos lo es con independencia de que la titularidad de éstos resulte común a ambos cónyuges.

98. En este sentido: SOLER ROCH, María Teresa, *La titularidad de la renta...*, *op. cit.*, pgs. 405-410. EDITORIAL ARANZADI, «Imputación de rendimientos en caso de usufructo de acciones de sociedad transparente. Comentario a la Res. TEAC de 26 de junio de 1998» (JT 1998, 1484), en *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, Vol. III, pg. 1312. BAENA AGUILAR, Ángel, en *Comentarios a la Ley del impuesto sobre la Renta de no Residentes*. Madrid: Civitas, 1999, pgs. 92-93 que, al hilo de la individualización de rentas en el IRNR, considera que la «titularidad de los elementos patrimoniales» es un concepto civil. GARCÍA NOVOA, César, «Los sujetos pasivos en el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», en *Estudios del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas* (coord. Perfecto YEBRA MARTUL-ORTEGA, César GARCÍA NOVOA, Antonio LÓPEZ DÍAZ). Valladolid: Lex Nova, 2000, pgs. 93-98. LÓPEZ MESA, Ana Berta, «Artículo 11. Individuali-

ésta es la posición sostenida, de forma repetida, en la doctrina administrativa⁹⁹. Tendremos ocasión de volver sobre este precepto.

En todo caso, la rotunda respuesta doctrinal en el sentido de identificar *las normas sobre titularidad jurídica aplicables en cada caso* con las reglas civiles de titularidad parece encontrar un serio obstáculo, al menos desde un punto de vista sistemático, en el párrafo segundo del citado artículo 7. Dicho párrafo señala que «*En su caso, serán de aplicación las normas sobre titularidad jurídica de los bienes y derechos contenidos en las disposiciones reguladoras del régimen económico del matrimonio, así como en los preceptos de la legislación civil aplicables en cada caso a las relaciones patrimoniales entre los miembros de la familia.*» De ese modo la total identificación de las normas de titularidad jurídica a las que se refiere el párrafo primero con las reglas civiles de titularidad pierde consistencia. Si esa identificación es acertada, el párrafo segundo, que se remite inequívocamente a la normativa civil¹⁰⁰, sería un precepto totalmente ocioso, pues no vendría a añadir nada nuevo a lo que ya se deriva del citado párrafo primero. Ante la evidencia del carácter redundante del párrafo segundo del artículo 7 LIP –si el primer párrafo se interpreta como una remisión incondicional a la normativa jurídico-privada– la doctrina ha aportado algunos argumentos que no podemos compartir. En este sentido se ha señalado que «*las situaciones de titularidad jurídica que derivan del Derecho de familia y, especialmente, del régimen económico del matrimonio han llevado al legislador tributario [...] a concretar la remisión general en una remisión específica a esta normativa civil.*»¹⁰¹ Parece bastante evidente que el argumento se construye con la única intención de salvar la interpretación antes sostenida del párrafo primero. Desde un punto de vista sistemático es obvio, sin embargo, que la interpretación de un precepto que priva a éste de todo contenido normativo parece difícilmente aceptable. Como veremos, el párrafo segundo del artículo 7.2 de la LIP refuerza ostensiblemente una interpretación del concepto de *normas sobre titularidad jurídica aplicables a cada caso* que no siempre concuerda con las reglas jurídico-privadas de atribución de la titularidad¹⁰².

zación de rentas», en *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y a la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes*, Valladolid: Lex Nova, 2001, pg. 80. GARCÍA MORENO, Alberto, «Impuesto sobre el Patrimonio», en *Manual de Derecho Tributario. Parte especial* (MARTÍN QUERALT, Juan; TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel; CAYÓN GALIARDO, Antonio; directores). Tercera edición. Pamplona: Thomson-Aranzadi, 2006, pg. 461.

99. Sin ánimo de exhaustividad deben reseñarse las siguientes resoluciones: DGT 5 de marzo de 2001, DGT 4 de abril de 2005, DGT de 29 de junio de 2005, DGT de 7 de junio de 2005, DGT de 30 de junio de 2005.

100. Aunque ni siquiera en los casos de remisiones normativas expresas es unánime la doctrina en torno a la posibilidad de interpretar la norma remitida a partir de la finalidad de la norma remitente o la necesidad de asumir el contenido y la interpretación propios del ordenamiento remitido. Sobre esta interesante cuestión de teoría del derecho puede consultarse: BÁEZ MORENO, Andrés, «Normas Contables e Impuesto sobre Sociedades», en *Pamplona: Aranzadi*, 2005, pgs. 266-271.

101. SOLER ROCH, María Teresa, *La titularidad de la renta...*, op. cit., pg. 406.

102. Este mismo argumento podría aplicarse también respecto al artículo 8 de la LIP en el que, como es sabido, se regula la atribución del patrimonio en casos de venta con pago aplazado y con reserva de dominio.

— I. *Los negocios fiduciarios como alteración artificiosa de los criterios de atribución...*

3.2.2. *El elemento subjetivo del hecho imponible en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (contribuyente persona jurídica). La obtención de renta y los criterios contables de imputación de ingresos y gastos*

El Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS en adelante) no contempla ninguna norma expresa en relación con la regulación del elemento subjetivo de su hecho imponible. A mi juicio, la razón de esta omisión es bastante evidente y ya ha sido puesta de manifiesto con anterioridad en relación con las razones que justifican la escasa atención deparada por la doctrina al problema del elemento subjetivo del hecho imponible. Como ya vimos, nuestra legislación tributaria, y con algunas excepciones también nuestra doctrina, han relacionado sistemáticamente el problema del elemento subjetivo del hecho imponible con la atribución de rentas y patrimonios en el seno de la familia. Como vimos ésa era la clave para entender la regulación que de dicho elemento llevan a cabo los TRLIRPF y TRLIRNR (contribuyente persona física) así como la LIP. Y es obvio que, en el seno del Impuesto sobre Sociedades, este problema no se plantea en la medida en que no es necesario diseñar reglas que atribuyan rentas o elementos patrimoniales concretos a los diversos miembros de una unidad familiar. No obstante, y como hemos tenido ocasión de señalar también, el problema del elemento subjetivo del hecho imponible no se agota, ni mucho menos, en lo referente a la individualización de rentas en el seno de la familia sino que trasciende, con mucho, dichas cuestiones convirtiéndose en un problema general del Derecho Tributario, con especial relevancia en el seno de los impuestos sobre la renta.

Ante la inexistencia de criterios explícitos de imputación, y puesto que es necesario también encontrar una regla para atribuir al sujeto pasivo los ingresos y gastos correspondientes, se impone la necesidad de deducir dichas reglas del ordenamiento vigente. En este punto puede plantearse un interrogante jurídico de primer orden. La falta de un criterio explícito de imputación podría llevar a pensar que el elemento subjetivo del hecho imponible en el Impuesto sobre Sociedades debe reconstruirse a partir del concepto de «obtención de renta» mencionado en el artículo 4.1 del TRLIS. De ese modo la atribución de ingresos y gastos al contribuyente se haría sobre la base del concepto jurídico-tributario de obtención, desvinculado, en términos casi absolutos, de las categorías jurídico privadas de modo paralelo a ciertas propuestas, ya descritas, y formuladas respecto al IRPF. Sin embargo, la cuestión, al menos para la imposición societaria, no puede resultar tan sencilla. Conviene tener en cuenta que el artículo 10.3 TRLIS remite la determinación de la base imponible del Impuesto al resultado contable determinado de acuerdo con las reglas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas (principio de determinación material del Balance Fiscal por el Balance Mercantil)¹⁰³. Podría pensarse, en primera instancia, que el elemento

103. Sobre las diversas formas de relación entre normativa fiscal y normativa contable en el IS puede consultarse: BÁEZ MORENO, Andrés, *Normas Contables...*, op. cit., pgs. 27-75.

subjetivo del hecho imponible en el Impuesto sobre Sociedades no es objeto de remisión a la normativa contable y ello por dos motivos bien concretos. De un lado porque, conforme al artículo 10.3 del TRLIS, se remite única y exclusivamente a efectos de determinar la base imponible del Impuesto. De otro porque, conforme al artículo 4 del TRLIS, dicho elemento del hecho imponible se encuentra regulado implícitamente en virtud de la referencia al concepto de «obtención». Lo cierto es que ninguno de los dos argumentos parece excesivamente convincente. De un lado porque, como ya he tenido ocasión de señalar en anteriores ocasiones¹⁰⁴, entender que el artículo 10.3 TRLIS se limita a remitir aspectos relativos a la cuantificación de la renta supone desconocer que la distinción hecho-base imponible, tan clara en términos teóricos, se desvanece precisamente en aquellos casos en los que el hecho imponible (pg. ej. la renta) presenta cierta complejidad¹⁰⁵. De ese modo, la remisión exclusiva de la cuantificación no parece viable *a priori*. De otro lado, debe convenirse en que la mera referencia a la «obtención de renta» no aporta excesivos datos normativos sobre los que construir el elemento subjetivo del hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades.

En todo caso, y tratando de encontrar una solución de compromiso para el problema que nos ocupa, debe dejarse constancia del hecho de que de la remisión a la normativa contable de la determinación del elemento subjetivo del hecho imponible del impuesto o de su regulación autónoma en el artículo 4.1 TRLIS no derivan consecuencias jurídicas muy diferentes, al menos a los que efectos que aquí interesan. En efecto, como ya señalamos respecto al IRPF, la doctrina parece conforme en el sentido de que, a partir del término «obtención de renta», se construye la imputación con un notable alejamiento de las categorías jurídico privadas y prestando atención preferente a las relaciones económicas subyacentes. Por otra parte debe compararse ese resultado con el que derivaría de la remisión a la normativa contable de los criterios de imputación en el impuesto. Desde luego, y al margen de ciertas reglas especiales, no existen tampoco en la normativa contable española (de rango legal o reglamentario) reglas generales precisas sobre imputación. De nuevo, el recurso a normas y principios de carácter general se impone. Y en este sentido debe señalarse que la importancia preferente del principio de imagen fiel en la contabilidad¹⁰⁶ conduce necesariamente a que los criterios de

104. Respecto a las reglas de imputación temporal en el Impuesto sobre Sociedades: BÁEZ MORENO, Andrés, «El principio de reserva de ley tributaria y la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. Una reflexión sobre la inconstitucionalidad del artículo 10.3 del TRLIS», en *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 128, 2005, pgs. 860-872. En relación con el problema de la estimación indirecta de bases imponibles en el Impuesto sobre Sociedades: BÁEZ MORENO, Andrés, «Potestad de determinación del resultado contable (artículo 148 LIS) y estimación indirecta de bases imponibles, en *Crónica Tributaria*, núm. 102, 2002, pgs. 9-18. BÁEZ MORENO, Andrés, *Normas Contables...*, *op. cit.*, pgs. 359-367.

105. Y debe hacerse notar que la doctrina administrativa ha reconocido esta idea aunque en términos algo confusos. En este sentido la Resolución del TEAC de 16 de junio de 2005 (FJ 4) señala: «Esto supone que la base imponible es igual al resultado contable más menos las correcciones fiscales, a su vez, del artículo 10.1 se deduce que la base imponible es igual a la renta menos la compensación de bases imponibles negativas y, por tanto, la renta, a efectos del IS será igual al resultado contable más menos las correcciones fiscales y menos las bases imponibles negativas.»

106. Sobre la importancia del principio de imagen (verdadera) y fiel en el Derecho Contable y

imputación contables se construyan, también, de conformidad con puntos de vista no siempre cercanos a los que derivan del Derecho Privado¹⁰⁷. De hecho, en la doctrina alemana se ha llegado a una conclusión semejante aunque la diatriba no se plantee entre la remisión a la normativa contable (vigente también en el ordenamiento alemán en virtud del § 5 de la EStG) y un impreciso concepto de «obtención de renta» sino entre dicha remisión y la aplicación de los criterios de propiedad económica (§ 39 AO) a los que se hizo alusión más arriba. En todo caso, se sostiene que, con contadas excepciones, la conclusión respecto a concretos problemas de imputación será la misma pues tanto la normativa contable como la propiedad económica comparten una óptica de enjuiciamiento muy similar¹⁰⁸.

Desde esta óptica, es obvio que no pueden adelantarse criterios generales de imputación en el Impuesto sobre Sociedades, de igual modo a como lo hicimos para el IRPF, el IRNR o el IP. Por el contrario, la forma en que el concepto de obtención, o la proyección del principio de imagen fiel sobre la imputación de componentes positivos o negativos de renta se realice en cada caso concreto dependerá, lógicamente, de la particular configuración y circunstancias del mismo. Es obvio que la configuración tópica de los criterios de imputación revierte en una mayor inseguridad jurídica¹⁰⁹, pero tampoco puede perderse de vista que permite una más flexible adaptación del elemento subjetivo del hecho imponible a las peculiaridades (sobre todo económicas) del supuesto concreto.

su repercusión en materia fiscal puede consultarse: BÁEZ MORENO, Andrés, *Normas Contables...*, *op. cit.*, pgs. 408-415.

107. Sobre el predominio de posturas antiformalistas en el Derecho Contable europeo, sobre todo a raíz de la jurisprudencia del TJCE en la materia: BÁEZ MORENO, Andrés, *Normas Contables...*, *op. cit.*, pgs. 453-454.

108. STENGEL, Gerhard, «Die persönliche Zurechnung von Wirtschaftsgüter im Einkommensteuerrecht», *Rheinfelden-Berlin, Schäuble*, 1990, pg. 106. KNOBBE-KEUK, Brigitte, *Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht*. 9., völlig überarbeitete und erweiterte Auflage. Köln: Otto Schmidt, 1993, pgs. 73-75, aunque es precisamente esta autora la que encuentra mayores divergencias entre el concepto de propiedad económica y las reglas de imputación propias del Derecho Contable (posesión de mala fe, arrendamientos-compra, etc.). Esta divergencia de opinión obedece, sin duda, a la ubicación de la Profesora KNOBBE en la Escuela formalista de Bonn, TIPKE, Klaus, «Die Steuerrechtsordnung». Tomo III, Föderative Steuerverteilung, Rechtsanwendung und Rechtsschutz, Gestalter der Steuerrechtsordnung, Köln, O. Schmidt, 1993, pg. 1354. FISCHER, Peter, en HÜBSCHMANN/HEPP/SPITALER, *Kommentar zur Abgabenordnung...*, *op. cit.* § 39, Rz. 17, Lfg. 173, Juni 2002, aunque circunscribiendo esas coincidencias, esencialmente, a la transmisión de la propiedad en garantía y otros negocios fiduciarios. SCHMIESZEK, Hans Peter, en *Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung...*, *op. cit.* § 39 Rz. 7, Erg.-Lfg./ Mai 2002, citando, como única excepción, la posesión de mala fe. WEBER-GRELLET, en Ludwig SCHMIDT, *Einkommensteuergesetz Kommentar*. 25 Auflage. München: Beck, 2006, § 5 Rz. 152 (pg. 365) aunque de forma no del todo rotunda, y algo contradictoria, pues también se afirma que, en caso de duda, debe darse preeminencia a los principios tributarios específicos. KRUSE, Heinrich Wilhelm, *Kommentar zur Abgabenordnung...*, *op. cit.* § 39, Tz. 11, Lfg. 109-April 2006. BROCKMEYER, Hans Bernhard, en *Abgabenordnung – einschließlich Steuerstrafrecht...*, *op. cit.*, pgs. 213-214, aunque indicando que los deberes de activación contable no dependen siempre de la propiedad económica. SCHWARZ, Bernhard (Hrsg.), *AO: Kommentar zur Abgabenordnung...*, *op. cit.* § 39 Rz. 10, 117, Lfg. 2/2006, aunque excluyendo el supuesto de la posesión de mala fe.

109. En efecto, la regulación expresa de la propiedad económica en el § 39 de la AO dota a la figura de cierta estabilidad permitiendo la decisión en determinados supuestos-tipo (negocios fiduciarios, transmisión de la propiedad en garantía, situaciones posesorias...). Pero también es cierto que, de algún modo, cierra las posibilidades de decisión en relación con otras configuraciones no previstas en la norma.

Antes de pasar al análisis de grupos de casos concretos, en los que proceda la aplicación de los criterios de imputación descritos, conviene realizar una última precisión de cierta importancia. Se recordará que, el artículo 8 del TRLIRNR establecía la aplicación a los contribuyentes personas físicas de los criterios de individualización de rentas previstos en el artículo 11 del TRLIRPF. Sin embargo, como se deduce del propio texto del precepto, la remisión no puede hacerse extensible a los contribuyentes personas jurídicas. En este contexto, la mejor solución será acudir, una vez más, al precepto que regula el hecho imponible del Impuesto. En este sentido, el artículo 12 del TRLIRNR indica, en su párrafo primero: «*Constituye el hecho imponible la obtención de rentas, dinerarias o en especie, en territorio español por los contribuyentes por este impuesto, conforme a lo establecido en el artículo siguiente.*» Así pues, el elemento subjetivo del hecho imponible en el IRNR, cuando el contribuyente sea una persona jurídica, vuelve a situarse en la órbita del concepto de obtención por lo que pueden darse por reproducidas todas las afirmaciones que se realizaron con anterioridad¹¹⁰.

3.2.3. *El elemento subjetivo del hecho imponible en los impuestos que recaen sobre la renta y los problemas de interpretación de la norma tributaria*

A partir de la mera descripción normativa del elemento subjetivo del hecho imponible en las principales figuras impositivas del sistema ya se deducen algunos de los problemas esenciales a los que el intérprete debe hacer frente.

Estos problemas son de muy diversa naturaleza y dependen de la concreta configuración jurídico-legal de los criterios de atribución de rentas ya descritos. En este sentido, conviene distinguir dos categorías de elementos subjetivos del hecho imponible, conforme a la opción elegida por el legislador: de un lado aquellos casos en los que la imputación de la renta se hace depender o, con más precisión, se relaciona de algún modo con los criterios de titularidad jurídico-privados. Y, de otro, aquellos supuestos en los que la norma parece desvincularse del Derecho Privado, de forma total, al formular los criterios de imputación de rentas a los contribuyentes. Como veremos, los problemas que se plantean en uno y otro caso son de naturaleza radicalmente diversa lo que se pone de manifiesto al tratar de resolver los casos-tipo de negocio fiduciario, partiendo de la interpretación del elemento subjetivo del hecho imponible.

110. Ésta es, en efecto, la posición asumida por la doctrina: ORÓN MORATAL, Germán. AGULLÓ AGÜERO, Antonia, *Los nuevos impuestos sobre la renta de las personas físicas y sobre la renta de no residentes: (comentarios a las Leyes 40/1998 y 41/1998, con sus respectivos Reglamentos aprobados por Reales Decretos 214/1999, de 5 de febrero, y 326/1999, de 26 de febrero)*. Madrid: McGraw-Hill, 1999, pg. 770. SÁNCHEZ LÓPEZ, Andrés (Dir.), *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes*. Pamplona: Aranzadi, 2003, pg. 119, aunque con notable contradicción pues, acto seguido, se afirma que «...la percepción de renta supone, cuando se trata de personas jurídicas, que se convierte en contribuyente por el IRNR aquel que ostente su titularidad jurídica, pues nuestro Derecho no acepta formas de "propiedad dual" al estilo de los ordenamientos anglosajones.» De estas posiciones, tendremos ocasión de ocuparnos, en profundidad, al hilo del análisis de los casos-tipo de negocio fiduciario.

— I. *Los negocios fiduciarios como alteración artificiosa de los criterios de atribución...*

Sin embargo, ambos conceptos se relacionan de forma directa con el problema, ya clásico, de la interpretación económica en Derecho Tributario. No queremos adelantar en este momento cuestiones que van a ser objeto de tratamiento de forma inmediata, pero sí que pretendemos advertir al lector de los motivos que justifican, precisamente a estas alturas de la investigación, una reflexión global sobre los métodos de interpretación en Derecho Tributario y sus límites.

Constituye casi un tópico afirmar que la formulación de la norma tributaria admite, en términos muy simples, una doble opción. Es posible que el presupuesto de hecho se configure haciendo referencia a conceptos preexistentes en otras ramas del Derecho. Y, en estos casos, la solución no es sencilla pues, en principio, caben dos posibilidades: 1) Entender que el Derecho Tributario utiliza estos conceptos de un modo meramente auxiliar de modo que lo determinante no es tanto la forma o el concepto puro jurídico privado, sino el suceso económico que subyace a éste; y 2) Considerar que la norma pretende anudar consecuencias tributarias a una determinada forma o concepto jurídico privado que es, por regla general, la expresión externa de un suceso económico. Esto es exactamente lo que ocurre, a mi juicio, cuando la LIP formula los criterios de atribución de los rendimientos del capital. Parece que dicho precepto, remite a los criterios de titularidad jurídico privados y, por consiguiente, la duda interpretativa se plantea en los términos que acabamos de describir.

Sin embargo, es posible precisar aún más las diferentes vías de formulación de conceptos en Derecho Tributario. El legislador fiscal, al perfilar las normas de sujeción o exención, puede construir conceptos que no encuentren referente en otras ramas del Derecho. Éste es un tipo de conceptos conocido, desde antiguo, por la doctrina tributaria y al que se hace referencia como conceptos jurídico-tributarios de la vida económica (*steuerrechtliche Wirtschaftsbegriffe*) o, de forma más precisa¹¹¹, conceptos jurídico-tributarios autónomos (*steuerrechtliche Eigenbegriffe*). Es evidente que, en estos casos, la interpretación no podrá apoyarse en conceptos extratributarios preexistentes por el sencillo motivo de que éstos no existen¹¹². Y ésta es precisamente la fórmula elegida por el legislador para delinear el elemento subjetivo del hecho imponible en el Impuesto sobre Sociedades y, también, en el Impuesto sobre la Renta de los no Residentes cuando el contribuyente resulte ser una persona jurídica.

Las diversas versiones de la teoría de la interpretación económica que se han ido sucediendo a lo largo del pasado siglo han tratado de resolver, de forma más

111. La mayor precisión de este segundo término se explica en: BÁEZ MORENO, Andrés; GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, María Luisa; ORTIZ CALLE, Enrique, «El nacimiento del Derecho Tributario como disciplina científica en la Alemania de entreguerras: aportación particular de Albert Hensel y sus repercusiones en la dogmática contemporánea», (Estudio Preliminar a la Traducción de la 3ª edición del *Manual de Derecho Tributario de Albert Hensel*), 2005, pg. 54 (nota 178).

112. La calificación de «conceptos jurídico-tributarios autónomos» debe hacerse de forma casuística, concepto a concepto, y no distinguiendo categorías de impuestos. Sobre este problema puede consultarse: BÁEZ MORENO, Andrés; GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, María Luisa; ORTIZ CALLE, Enrique, *El nacimiento del Derecho Tributario...*, op. cit., pg. 48 (nota 157).

o menos satisfactoria, los problemas derivados de estas dos vías de formulación normativa. En este trabajo, como veremos, a la hora de interpretar el elemento subjetivo del hecho imponible para dar solución a los diversos casos tipo de negocio fiduciario optaremos por una de esas versiones. Por ese motivo, y en la medida en que en nuestro país existe una opinión generalizada opuesta a cualquier género de interpretación económica conviene reflexionar sobre los límites propios de dicho método interpretativo, indicando cuáles debe ser sus bases metodológicas. Sólo así es probable que la solución que proponemos pueda encontrar un grado suficiente de aceptación.

4. PUNTO DE PARTIDA METODOLÓGICO: LA INTERPRETACIÓN ECONÓMICA «CORREGIDA» COMO INSTRUMENTO HERMENÉUTICO EN DERECHO TRIBUTARIO

Exponer, e incluso profundizar, a estas alturas, en la historia y el significado de la teoría de la interpretación económica sería una tarea inútil que, en el mejor de los casos, conduciría única y exclusivamente a una exposición descriptiva. En este sentido, no faltan en la literatura jurídico-tributaria española excelentes trabajos en los que, sobre todo desde perspectivas críticas, se analice dicho «método de interpretación», ya sea para rechazarlo de plano o para aceptarlo parcialmente, distinguiendo su versión tradicional de algunas posiciones más modernas tendentes a su identificación con la interpretación teleológica¹¹³. Sin embargo, el hecho de que la interpretación económica sea de sobra conocida en nuestra doctrina, habiendo trascendido incluso a la jurisprudencia¹¹⁴ –tan reacia a veces a los conceptos y reflexiones de carácter metodológico– no significa que respecto a la misma esté todo dicho. Y, a mi juicio, aun está pendiente la cuestión relativa a las razones por las cuales la interpretación económica fracasó –y creo que bien puede decirse que sigue fracasando– en su versión primigenia. Y resulta curioso, en este sentido, que la doctrina europea, sobre todo a partir de los años sesenta, encontrara la manera de rehabilitar la doctrina de la interpretación económica –identificándola con la interpretación teleológica¹¹⁵– sin haber procedido, previamente, al estudio de las

113. Sobre estas posiciones pueden consultarse las referencias bibliográficas citadas en la Introducción a este trabajo. Desde una perspectiva, esencialmente histórica, y en el marco de la evolución del pensamiento de Albert HENSEL puede consultarse: BÁEZ MORENO, Andrés; GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, María Luisa; ORTIZ CALLE, Enrique, *El nacimiento del Derecho Tributario...*, op. cit., pgs. 47-64.

114. La consulta de cualquier repertorio de jurisprudencia tributaria demuestra cómo la interpretación económica ha sido una preocupación importante en la jurisprudencia a todos los niveles, ya sea para justificar su utilización (de forma explícita o implícita) o, en la mayor parte de las ocasiones, para rechazarla sin excesivos argumentos.

115. Ésta es, en efecto, la manera en la que la doctrina alemana primero, y la española más tarde rescatan este instrumento metodológico del olvido en que cayó tras la Segunda Guerra Mundial. Sobre este particular la doctrina es prácticamente inabarcable: en Alemania: LION, Max, «Steuerrechtliche Wirtschaftsbegriffe. Zugleich ein Beitrag zur Lehre von der Gesetzesauslegung und –umgehung», en *Vierteljahresschrift für Steuer und Finanzrecht*, 1927, pgs. 149-156. v. WALLIS; Hugo, «Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht», en SPITALER (Hrsg.) *Probleme des Finanz- und Steuerrechts. Festschrift für Ottmar Bühler. Köln, Otto Schmidt*, 1954, pg. 253. TIPKE, Klaus, «Steuerrecht und bürgerliches Recht», en *Juristische Schulung*, 1970, Heft

verdaderas causas de su fracaso en el período de entreguerras. Y no es que esta reflexión no sirva en absoluto —entre otras cosas normaliza la interpretación de la norma tributaria, despojándola del halo de especialidad del que había estado rodeada en las últimas décadas—; el verdadero problema de dicha afirmación es no encontrar la auténtica clave para la rehabilitación doctrinal de la interpretación económica. El hecho de que dicho método no sea algo diferente de la interpretación teleológica, más que la causa de su rehabilitación, es la conclusión de un proceso de pensamiento cuyo origen es aún más abstracto. Porque, como veremos a continuación, la clave del fracaso de la interpretación económica, en su versión tradicional, está precisamente en el desconocimiento de los límites de la actividad interpretativa. Y, de igual modo, el hecho de que, en la actualidad, se identifiquen interpretación económica e interpretación teleológica, sólo puede fundamentarse en la delimitación precisa de la interpretación. Es ese límite, como veremos, el que permite afirmar que la interpretación económica, a pesar del calificativo que la acompaña, no deje de ser interpretación, respetando de ese modo las categorías al uso en la aplicación de la norma (calificación-interpretación-analogía y fraude a la ley) y, en términos más generales, las exigencias del Estado de Derecho.

4.1. La inexistencia de «puntos de partida metodológicos» en la interpretación económica/funcional clásica. «La interpretación económica en el período de entreguerras»

Antes de pasar a describir las deficiencias de la interpretación económica en su versión clásica y su repercusión en el anormal funcionamiento de los instrumen-

4, pg. 152. PAPIER, Hans Jürgen, *Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalte und das grundgesetzliche demokratieprinzip: Zugleich ein Beitrag zur Lehre von den Rechtsformen der Grundrechtseingriffe*, Berlin, Duncker & Humblot, 1973, 243 pgs. 187. BEISSE, Heinrich, «Wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht nach Wegfall des § 1 StAnpG», en *Die information über Steuer und Wirtschaft*, 1977, pg. 1735. GRIMM, Claus, «Das Steuerrecht zwischen wirtschaftlicher Betrachtungsweise und Zivilrecht», en *Deutsche Steuer-Zeitung*, Nr 15-16, 1978, pgs. 283-284. BEISSE, Heinrich, «Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Auslegung der Steuergesetze...», *op. cit.*, pg. 3; 8. GROH, Manfred, «Die wirtschaftliche Betätigung im rechtlichen Sinne», en *Steuer und Wirtschaft*, Nr. 3, 1989, pg. 230. MOXTER, Adolf, «Zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Bilanzrecht», en *Steuer und Wirtschaft*, núm. 3, 1989, pg. 232. WEBER-GRELLET, Heinrich, «Die Bedeutung der Rechtsnatur des Steuerrechts für dessen Anwendung und Auslegung», en *Steuer und Wirtschaft*, Nr. 2, 1993, pg. 103. TIPKE, Klaus, «Die Steuerrechtsordnung. Band III...», *op. cit.*, pg. 1291-1296. LEHNER, Moris, «Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Zur Möglichkeit einer teleologischen Auslegung der Fiskalzwecknorm», en *Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion: Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag* / herausgegeben von Joachim Lang. Köln, Otto Schmidt, 1995, pg. 239. EIBELHÄUSER, Manfred, *Wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht...*, *op. cit.*, pg. 1429-1430. KRUSE, Heinrich Wilhelm; DRÜEN, Klaus Dieter, en TIPKE, Klaus; KRUSE, Heinrich Wilhelm, *Kommentar zur Abgabenordnung...*, *op. cit.*, § 4, Tz. 324, Lfg. 96-Oktober 2001; en España: RAMALLO MASSANET, Juan, «La autonomía de los conceptos tributarios respecto de los jurídico-privados: realidad, métodos y razón de ser». (Estudio Preliminar a las traducciones de los trabajos de L. TROTABAS y F. GENY), en *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid*, núm. 46, 1973, pg. 18. COMBARROS VILLANUEVA, Victoria Eugenia, «La interpretación económica...», *op. cit.*, pgs. 494-498. FALCÓN Y TELLA, Ramón, «Interpretación económica y seguridad jurídica», *Crónica Tributaria*, núm. 68, 1993, pgs. 26-27. PALAO TABOADA, Carlos, «Economía y Derecho en la aplicación de las leyes tributarias», en *Crónica Tributaria*, núm. 73, 1995, pgs. 71-72.

— I. *Los negocios fiduciarios como alteración artificiosa de los criterios de atribución...*

Sin embargo, ambos conceptos se relacionan de forma directa con el problema, ya clásico, de la interpretación económica en Derecho Tributario. No queremos adelantar en este momento cuestiones que van a ser objeto de tratamiento de forma inmediata, pero sí que pretendemos advertir al lector de los motivos que justifican, precisamente a estas alturas de la investigación, una reflexión global sobre los métodos de interpretación en Derecho Tributario y sus límites.

Constituye casi un tópico afirmar que la formulación de la norma tributaria admite, en términos muy simples, una doble opción. Es posible que el presupuesto de hecho se configure haciendo referencia a conceptos preexistentes en otras ramas del Derecho. Y, en estos casos, la solución no es sencilla pues, en principio, caben dos posibilidades: 1) Entender que el Derecho Tributario utiliza estos conceptos de un modo meramente auxiliar de modo que lo determinante no es tanto la forma o el concepto puro jurídico privado, sino el suceso económico que subyace a éste; y 2) Considerar que la norma pretende anudar consecuencias tributarias a una determinada forma o concepto jurídico privado que es, por regla general, la expresión externa de un suceso económico. Esto es exactamente lo que ocurre, a mi juicio, cuando la LIP formula los criterios de atribución de los rendimientos del capital. Parece que dicho precepto, remite a los criterios de titularidad jurídico privados y, por consiguiente, la duda interpretativa se plantea en los términos que acabamos de describir.

Sin embargo, es posible precisar aún más las diferentes vías de formulación de conceptos en Derecho Tributario. El legislador fiscal, al perfilar las normas de sujeción o exención, puede construir conceptos que no encuentren referente en otras ramas del Derecho. Éste es un tipo de conceptos conocido, desde antiguo, por la doctrina tributaria y al que se hace referencia como conceptos jurídico-tributarios de la vida económica (*steuerrechtliche Wirtschaftsbegriffe*) o, de forma más precisa¹¹¹, conceptos jurídico-tributarios autónomos (*steuerrechtliche Eigenbegriffe*). Es evidente que, en estos casos, la interpretación no podrá apoyarse en conceptos extratributarios preexistentes por el sencillo motivo de que éstos no existen¹¹². Y ésta es precisamente la fórmula elegida por el legislador para delinear el elemento subjetivo del hecho imponible en el Impuesto sobre Sociedades y, también, en el Impuesto sobre la Renta de los no Residentes cuando el contribuyente resulte ser una persona jurídica.

Las diversas versiones de la teoría de la interpretación económica que se han ido sucediendo a lo largo del pasado siglo han tratado de resolver, de forma más

111. La mayor precisión de este segundo término se explica en: BÁEZ MORENO, Andrés; GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, María Luisa; ORTIZ CALLE, Enrique, «El nacimiento del Derecho Tributario como disciplina científica en la Alemania de entreguerras: aportación particular de Albert Hensel y sus repercusiones en la dogmática contemporánea», (Estudio Preliminar a la Traducción de la 3ª edición del *Manual de Derecho Tributario de Albert Hensel*), 2005, pg. 54 (nota 178).

112. La calificación de «conceptos jurídico-tributarios autónomos» debe hacerse de forma casuística, concepto a concepto, y no distinguiendo categorías de impuestos. Sobre este problema puede consultarse: BÁEZ MORENO, Andrés; GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, María Luisa; ORTIZ CALLE, Enrique, *El nacimiento del Derecho Tributario...*, op. cit., pg. 48 (nota 157).

o menos satisfactoria, los problemas derivados de estas dos vías de formulación normativa. En este trabajo, como veremos, a la hora de interpretar el elemento subjetivo del hecho imponible para dar solución a los diversos casos tipo de negocio fiduciario optaremos por una de esas versiones. Por ese motivo, y en la medida en que en nuestro país existe una opinión generalizada opuesta a cualquier género de interpretación económica conviene reflexionar sobre los límites propios de dicho método interpretativo, indicando cuáles debe ser sus bases metodológicas. Sólo así es probable que la solución que proponemos pueda encontrar un grado suficiente de aceptación.

4. PUNTO DE PARTIDA METODOLÓGICO: LA INTERPRETACIÓN ECONÓMICA «CORREGIDA» COMO INSTRUMENTO HERMENÉUTICO EN DERECHO TRIBUTARIO

Exponer, e incluso profundizar, a estas alturas, en la historia y el significado de la teoría de la interpretación económica sería una tarea inútil que, en el mejor de los casos, conduciría única y exclusivamente a una exposición descriptiva. En este sentido, no faltan en la literatura jurídico-tributaria española excelentes trabajos en los que, sobre todo desde perspectivas críticas, se analice dicho «método de interpretación», ya sea para rechazarlo de plano o para aceptarlo parcialmente, distinguiendo su versión tradicional de algunas posiciones más modernas tendentes a su identificación con la interpretación teleológica¹¹³. Sin embargo, el hecho de que la interpretación económica sea de sobra conocida en nuestra doctrina, habiendo trascendido incluso a la jurisprudencia¹¹⁴ —tan reacia a veces a los conceptos y reflexiones de carácter metodológico— no significa que respecto a la misma esté todo dicho. Y, a mi juicio, aun está pendiente la cuestión relativa a las razones por las cuales la interpretación económica fracasó —y creo que bien puede decirse que sigue fracasando— en su versión primigenia. Y resulta curioso, en este sentido, que la doctrina europea, sobre todo a partir de los años sesenta, encontrara la manera de rehabilitar la doctrina de la interpretación económica —identificándola con la interpretación teleológica¹¹⁵— sin haber procedido, previamente, al estudio de las

113. Sobre estas posiciones pueden consultarse las referencias bibliográficas citadas en la Introducción a este trabajo. Desde una perspectiva, esencialmente histórica, y en el marco de la evolución del pensamiento de Albert HENSEL puede consultarse: BÁEZ MORENO, Andrés; GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, María Luisa; ORTIZ CALLE, Enrique, *El nacimiento del Derecho Tributario...*, op. cit., pgs. 47-64.

114. La consulta de cualquier repertorio de jurisprudencia tributaria demuestra cómo la interpretación económica ha sido una preocupación importante en la jurisprudencia a todos los niveles, ya sea para justificar su utilización (de forma explícita o implícita) o, en la mayor parte de las ocasiones, para rechazarla sin excesivos argumentos.

115. Ésta es, en efecto, la manera en la que la doctrina alemana primero, y la española más tarde rescatan este instrumento metodológico del olvido en que cayó tras la Segunda Guerra Mundial. Sobre este particular la doctrina es prácticamente inabarcable: en Alemania: LION, Max, «Steuerrechtliche Wirtschaftsbegriffe. Zugleich ein Beitrag zur Lehre von der Gesetzesauslegung und -umgehung», en *Vierteljahresschrift für Steuer und Finanzrecht*, 1927, pgs. 149-156. v. WALLIS; Hugo, «Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht», en SPITALER (Hrsg.) *Probleme des Finanz- und Steuerrechts. Festschrift für Ottmar Bühler. Köln, Otto Schmidt*, 1954, pg. 253. TIPKE, Klaus, «Steuerrecht und bürgerliches Recht», en *Juristische Schulung*, 1970, Heft

verdaderas causas de su fracaso en el período de entreguerras. Y no es que esta reflexión no sirva en absoluto —entre otras cosas normaliza la interpretación de la norma tributaria, despojándola del halo de especialidad del que había estado rodeada en las últimas décadas—; el verdadero problema de dicha afirmación es no encontrar la auténtica clave para la rehabilitación doctrinal de la interpretación económica. El hecho de que dicho método no sea algo diferente de la interpretación teleológica, más que la causa de su rehabilitación, es la conclusión de un proceso de pensamiento cuyo origen es aún más abstracto. Porque, como veremos a continuación, la clave del fracaso de la interpretación económica, en su versión tradicional, está precisamente en el desconocimiento de los límites de la actividad interpretativa. Y, de igual modo, el hecho de que, en la actualidad, se identifiquen interpretación económica e interpretación teleológica, sólo puede fundamentarse en la delimitación precisa de la interpretación. Es ese límite, como veremos, el que permite afirmar que la interpretación económica, a pesar del calificativo que la acompaña, no deje de ser interpretación, respetando de ese modo las categorías al uso en la aplicación de la norma (calificación-interpretación-analogía y fraude a la ley) y, en términos más generales, las exigencias del Estado de Derecho.

4.1. La inexistencia de «puntos de partida metodológicos» en la interpretación económica/funcional clásica. «La interpretación económica en el período de entreguerras»

Antes de pasar a describir las deficiencias de la interpretación económica en su versión clásica y su repercusión en el anormal funcionamiento de los instrumen-

4, pg. 152. PAPIER, Hans Jürgen, *Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalte und das grundgesetzliche demokratieprinzip: Zugleich ein Beitrag zur Lehre von den Rechtsformen der Grundrechtseingriffe*, Berlin, Duncker & Humblot, 1973, 243 pgs. 187. BEISSE, Heinrich, «Wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht nach Wegfall des § 1 StAnpG», en *Die information über Steuer und Wirtschaft*, 1977, pg. 1735. GRIMM, Claus, «Das Steuerrecht zwischen wirtschaftlicher Betrachtungsweise und Zivilrecht», en *Deutsche Steuer-Zeitung*, Nr 15-16, 1978, pgs. 283-284. BEISSE, Heinrich, «Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Auslegung der Steuergesetze...», *op. cit.*, pg. 3; 8. GROH, Manfred, «Die wirtschaftliche Betätigung im rechtlichen Sinne», en *Steuer und Wirtschaft*, Nr. 3, 1989, pg. 230. MOXTER, Adolf, «Zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Bilanzrecht», en *Steuer und Wirtschaft*, núm. 3, 1989, pg. 232. WEBER-GRELLET, Heinrich, «Die Bedeutung der Rechtsnatur des Steuerrechts für dessen Anwendung und Auslegung», en *Steuer und Wirtschaft*, Nr. 2, 1993, pg. 103. TIPKE, Klaus, «Die Steuerrechtsordnung. Band III...», *op. cit.*, pg. 1291-1296. LEHNER, Moris, «Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Zur Möglichkeit einer teleologischen Auslegung der Fiskalzwecknorm», en *Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion: Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag* / herausgegeben von Joachim Lang. Köln, Otto Schmidt, 1995, pg. 239. EIBELHÄUSER, Manfred, *Wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht...*, *op. cit.*, pg. 1429-1430. KRUSE, Heinrich Wilhelm; DRÜEN, Klaus Dieter, en TIPKE, Klaus; KRUSE, Heinrich Wilhelm, *Kommentar zur Abgabenordnung...*, *op. cit.*, § 4, Tz. 324, Lfg. 96-Okttober 2001; en España: RAMALLO MASSANET, Juan, «La autonomía de los conceptos tributarios respecto de los jurídico-privados: realidad, métodos y razón de ser». (Estudio Preliminar a las traducciones de los trabajos de L. TROTABAS y F. GENY), en *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid*, núm. 46, 1973, pg. 18. COMBARROS VILLANUEVA, Victoria Eugenia, «La interpretación económica...», *op. cit.*, pgs. 494-498. FALCÓN Y TELLA, Ramón, «Interpretación económica y seguridad jurídica», *Crónica Tributaria*, núm. 68, 1993, pgs. 26-27. PALAO TABOADA, Carlos, «Economía y Derecho en la aplicación de las leyes tributarias», en *Crónica Tributaria*, núm. 73, 1995, pgs. 71-72.

tos de aplicación de la norma tributaria conviene describir, someramente, las raíces de este particular método interpretativo para comprender su verdadera significación.

La doctrina alemana¹¹⁶ ha distinguido una primera fase en el desarrollo de la polémica que nos ocupa, en la que los Tribunales superiores alemanes (Tribunal del Reich¹¹⁷, *Reichsgericht*, Tribunal Superior Administrativo de Prusia, *preussische Oberverwaltungsgericht*¹¹⁸, y Tribunal Financiero del Reich, *Reichsfinanzhof*) sostuvieron un total apego a los criterios jurídico privados en la interpretación de las normas tributarias. Limitándonos a la jurisprudencia del Tribunal Financiero del Reich, conviene reproducir algún fragmento especialmente significativo: «Cuando los elementos del Derecho Civil resulten determinantes para la exacción de impuestos, el concepto y alcance de éstos debe desprenderse del propio Derecho Civil, salvo que las normas tributarias recojan disposiciones autónomas que fundamenten una separación de la solución que se derive de los principios del primero.»¹¹⁹

116. BALL, Kurt, «Steuerrecht und Privatrecht (Theorie des selbständigen Steuerrechtssystems). Die gegenwärtigen Beziehungen zwischen Steuerrecht und Privatrecht und ihre Entwicklung, untersucht am Gegenstande der Besteuerung. Eine verwaltungsrechtliche Studie». *Mannheim-Berlin-Leipzig: J. Bensheimer*, 1924, pgs. 31-69. GEILER, Karl, «Steuerrecht und Privatrecht», en *Steuer und Wirtschaft*, 1927, pgs. 503-504. PAULICK, Heinz, «Von der wirtschaftlichen zur rechtlichen Betrachtungsweise in der höchstrichterlichen Steuerrechtsprechung», en *Der Betrieb*, Nr. 43, 1968, pg. 1867. LIST, Heinrich, «Privatrecht und Steuerrecht», en *Handelsrecht und Steuerrecht. Festschrift für Dr. Dr. h. c. Georg Döllerer. Düsseldorf: IDW-Verlag GmbH*, 1988, pg. 371. KOLLER, Thomas, «Privatrecht und Steuerrecht. Eine Grundlagenstudie zur Interdependenz zweier Rechtsgebiete», Bern, Verlag Stämpfli, 1993, pgs. 236-238, haciendo referencia al «Derecho Civil como matriz del tributario»). KRUSE, Heinrich Wilhelm; DRÜEN, Klaus Dieter, en TIPKE, Klaus; KRUSE, Heinrich Wilhelm, *Kommentar zur Abgabenordnung...*, op. cit. § 4, Tz. 322, Lfg. 96-Okttober 2001. OSTERLOH, Lerke, «El Derecho Tributario y el Derecho Privado», en *Tratado de Derecho Tributario*, Dirigido por Andrea AMATUCCI; Vol. I, Bogotá: Temis, 2001, pg. 115.
117. BECKER sostuvo que el Tribunal del Reich hizo cierto uso de la interpretación económica en su jurisprudencia, aunque el hecho de que este Tribunal se ocupara preferentemente de impuestos muy vinculados a conceptos jurídico privados, frenó las posibilidades aplicativas de la misma (BECKER, Enno, *Die Reichsabgabenordnung*, 7 ed. reelaborada. *Berlin, Carl Heymanns*, 1930, § 4, marg 9. c., pgs. 62-63).
118. Esta idea no es admitida por toda la doctrina respecto al Tribunal Superior Administrativo de Prusia. Algunos sectores indican que este Tribunal sí que dejó entrever, en algunas de sus sentencias, la posibilidad de una interpretación económica de las normas tributarias, aunque siempre en los márgenes del Derecho Privado y sus figuras de pensamiento (PAULICK, Heinz, *Von der wirtschaftlichen...*, op. cit., pg. 1867; KOLLER, Thomas, *Privatrecht und Steuerrecht...*, op. cit., pg. 237; y BALL, Kurt, *Steuerrecht und Privatrecht...*, op. cit., pg. 69). BOETHKE, criticando la posición de BALL, advierte que el Tribunal Superior Administrativo de Prusia defendió los efectos tributarios de un contrato nulo (desde la perspectiva jurídico privada), que un inmueble transmitido en virtud de un pacto meramente verbal debía imputarse a efectos de la imposición patrimonial al adquirente (en Alemania la transmisión del dominio sobre bienes inmuebles exige la inscripción en el registro de la propiedad) y, en general, que el Tribunal utilizó la interpretación económica con frecuencia en los impuestos sobre el tráfico (BOETHKE, «Steuerrecht und Privatrecht in der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs», en *Steuer und Wirtschaft*, 1928, pg. 1205-1206). ESSER, Carl-Heinrich, *Die Entwicklung des Verhältnisses Steuerrecht-Privatrecht unter besonderer Berücksichtigung der sog. «Wirtschaftlichen Betrachtungsweise»*. (Zugleich ein Beitrag über Möglichkeiten und Grenzen der Begriffsbildung im Steuerrecht). Tesis Doctoral. Würzburg, 1966, pg. 25, aunque insistiendo en la idea de que se trata de sentencias aisladas.
119. Sentencia del Tribunal Financiero del Reich de 16 de septiembre de 1919 (RFH, I, 205). Se trataba de determinar la sujeción de una sociedad de responsabilidad limitada, que aún no se había constituido conforme a las normas correspondientes del Derecho Privado. Citado literalmente: PAULICK, Heinz, *Von der wirtschaftlichen...*, op. cit., pg. 1867. Al describir esta pri-

— I. Los negocios fiduciarios como alteración artificiosa de los criterios de atribución...

Así, se reconocía una total primacía del Derecho Privado sobre el Derecho Tributario que se manifestaba en una interpretación *iussprivatista* en aquellos impuestos especialmente vinculados a las categorías jurídico-privadas¹²⁰ y, sobre todo, en la imposibilidad de gravar actividades y negocios ilícitos¹²¹. Este segundo problema no es más que una manifestación concreta del primero en la medida en que la cuestión que debe dilucidarse es si el hecho imponible viene representado por el negocio o la relación jurídico privada típica que subyace a éste o si, por el contrario, de lo que se trata es de aprehender la relación económica a la que el legislador ha querido anudar la tributación. Y será precisamente el problema del gravamen de las actividades y negocios ilícitos el que empezará a marcar un cambio en la jurisprudencia alemana, hasta el punto de que, en sólo unos años, la posición del Tribunal Financiero del Reich será exactamente la contraria a la que hemos descrito en esta primera fase.

BALL llegó a fechar el día exacto de este cambio de tendencia, haciéndolo coincidir con la resolución del Tribunal Financiero del Reich, posteriormente confirmada en Sentencia, de 28 de abril de 1920¹²². En esta resolución, el Tribunal declaró la sujeción al Impuesto sobre las Loterías de un juego de billar prohibido, argumentando del siguiente modo: «*El que a través de un negocio nulo obtiene las mismas ventajas que hubiera obtenido de haber realizado un negocio válido no puede quejarse cuando se le apliquen las mismas consecuencias tributarias que al que tomó parte en un negocio válido. La justicia y la equidad imponen un tratamiento igual[...].*»¹²³ Y aun cuando autores más actuales, siguiendo todos a BALL¹²⁴, hayan querido ver en esa resolución el punto de inflexión básico en la jurisprudencia del Tribunal Financiero del Reich, lo cierto es que ni la propia resolución ni la evolución posterior de la jurisprudencia son fruto del mero azar sino más bien consecuencia de toda una serie de acontecimientos coetáneos y anteriores que describiremos a continuación.

Lo cierto es que el proceso de autonomía conceptual iniciado por el Derecho Tributario en Alemania a partir del año 1920 es fruto de una serie de causas muy

mera fase jurisprudencial, PAULICK hace referencia, también, a la Sentencia del Tribunal Financiero del Reich de 12 de noviembre de 1919 (RFH, 1, 283) de la que extrae el siguiente fragmento: «*Debe presumirse que la Ley del Impuesto sobre Sucesiones, que anuda efectos tributarios a sucesos jurídico-civiles, hace uso de estos conceptos jurídicos en el mismo sentido que éstos tienen atribuido en el Derecho Civil siempre y cuando a partir de la finalidad o la formación histórica del precepto no pueda deducirse lo contrario.*» A nuestro juicio, esta Sentencia podría enmarcarse mejor en la segunda fase de desarrollo de la polémica que nos ocupa.

120. Nos apartamos expresamente del término «impuestos sobre el tráfico» (*Verkehrssteuern*).

121. De hecho, como ha puesto de manifiesto KOLLER, la investigación de BALL se centra de forma primordial, aunque no exclusiva, en este problema (KOLLER, Thomas, *Privatrecht und Steuerrecht...*, op. cit., pg. 237).

122. BALL, Kurt, *Steuerrecht und Privatrecht...*, op. cit., pg. 82.

123. RFH 3, 173 (174). Cita tomada de BALL, Kurt, *Steuerrecht und Privatrecht...*, op. cit., pg. 82 (nota 267).

124. En este sentido: POLLAND, Wolfgang, «*Steuerrecht und Privatrecht. Unter besonderer Berücksichtigung der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs und der Finanzgerichte*», Düsseldorf: *Verlagsbuchhandlung der Wirtschaftsprüfer*, 1960, pg. 35; PAULICK, Heinz, *Von der wirtschaftlichen...*, op. cit., pg. 1868; KOLLER, Thomas, *Privatrecht und Steuerrecht...*, op. cit., pg. 240.

definidas: 1) El reconocimiento a nivel constitucional del principio de capacidad económica. En efecto, el artículo 134 de la Constitución de Weimar establecía que: «*Todos los ciudadanos, sin distinción, contribuirán, conforme a sus medios, al sostenimiento de las cargas públicas de acuerdo con la ley.*» Aun cuando la operatividad efectiva del principio de capacidad económica no parecía del todo clara en la época a la que nos referimos¹²⁵, la conexión de este principio con los fundamentos de la interpretación económica parece evidente¹²⁶. 2) Los cambios normativos introducidos por la Ordenanza Tributaria. La Ordenanza Tributaria del Reich, de 23 de diciembre de 1919, tuvo muy en cuenta que el notable incremento de la presión fiscal que se había derivado de la reforma financiera de EZBERGER, requería poner en manos de la Administración tributaria toda una serie de potentes instrumentos de aplicación de la ley¹²⁷. Entre ellos destacan especialmente los §§ 4, 5 y 80 de la Ordenanza Tributaria. Lo determinante de estos preceptos en el desarrollo posterior de la polémica que nos ocupa aconseja reproducirlos literalmente: «*En la interpretación de las leyes tributarias se considerará su finalidad, su significado económico y el desarrollo de las circunstancias*» (§ 4 de la Ordenanza Tributaria) y «*Quien posee un objeto como propio será considerado propietario, a efectos de la ley tributaria.*» [...] (§ 80 de la Ordenanza Tributaria).

El propio HENSEL reconoció que ninguna disposición de las contenidas en la Ordenanza Tributaria fue tan frecuentemente invocada por el Tribunal Financiero del Reich como el § 4¹²⁸. Por ese motivo conviene aclarar, aún de modo sintético, los fundamentos y el contenido de la llamada interpretación económica o, traduciendo con mayor precisión, «el punto de vista económico» (*Wirtschaftliche Betrachtungsweise*) en la interpretación de las normas.

Resulta difícil sintetizar en pocas líneas la esencia de lo que se ha dado en llamar «punto de vista económico» en la interpretación de las normas (tributarias); y no ya sólo porque el fenómeno sea complejo en sí sino, sobre todo, por el hecho de que no existe, ni siquiera entre sus partidarios, una versión común de lo que debe entenderse por tal¹²⁹. En todo caso, y puesto que esta introducción es de corte

125. Basta para ello remitirse a las páginas que dedica HENSEL al estudio del principio de capacidad contributiva: HENSEL, Albert, «Derecho Tributario». Traducción de la 3ª edición alemana a cargo de Andrés Báez Moreno, María Luisa González-Cuéllar Serrano y Enrique Orúz Calle, Madrid, Marcial Pons, 2005, pgs. 135-137.

126. En este sentido se manifiesta la doctrina más actual: BEISSE, Heinrich, *Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Auslegung...*, op. cit., pg. 4, haciendo referencia explícita a la incorporación del principio a la Constitución de Weimar. En términos generales: TIPKE, Klaus, «Die Steuerrechtsordnung. Tomo III...», op. cit., pg. 1284; 1309. LEHNER, Moris, «Wirtschaftliche Betrachtungsweise und...», op. cit., pg. 238.

127. A esta idea hizo referencia el propio BALL: BALL, Kurt, *2Steuerrecht und Privatrecht...*, op. cit., pgs. 72-73.

128. HENSEL, Albert, «Derecho Tributario...», op. cit., pg. 146, aunque haciendo referencia al § 9, fruto de una reforma posterior de la Ordenanza Tributaria, pero con idéntico contenido al § 4.

129. De hecho, en la doctrina alemana se distinguen versiones o fases en la evolución del concepto dando a entender lo difícil que resulta afrontar este problema en unas pocas líneas. Así, por ejemplo, TIPKE se refiere a «distintas versiones» (TIPKE, Klaus, «Steuerrecht und bürgerliches Recht», en *Juristische Schulung*, 1970, pg. 151) o «comprensiones esenciales» (TIPKE, Klaus, «Die Steuerrechtsordnung Tomo III...», op. cit., pg. 1286) de la interpretación económica;

— I. Los negocios fiduciarios como alteración artificiosa de los criterios de atribución...

esencialmente histórico, nos limitaremos ahora a exponer los puntos comunes que definen la interpretación económica en las construcciones de Enno BECKER y Kurt BALL que, como es sabido, propiciaron, desde la dogmática y la judicatura, un cambio radical en la jurisprudencia del Tribunal Financiero del Reich relativa al problema de los conceptos jurídico-privados contenidos en las normas tributarias.

La doctrina de la interpretación económica encuentra su fundamento más sólido, al menos en su formulación original, en la diversidad de finalidades de las normas y los conceptos jurídico-privados y fiscales. Así, en palabras de BALL, mientras que el Derecho Tributario está influido por el «interés estatal», el Derecho Civil¹³⁰ lo está por la idea del «interés privado»¹³¹. Y esta idea sirvió de base a la doctrina de la interpretación económica para enfrentarse a uno de los problemas más complejos que aparecen en la aplicación de la norma tributaria: la utilización por el Derecho Fiscal, sin restricciones, ampliaciones o modificaciones, de conceptos que ya cuentan con una regulación jurídico-privada¹³².

En el pensamiento de BALL y BECKER el hecho de que las normas tributarias contengan términos que ya gozan de un sentido preciso en otras ramas del Dere-

SPITALER prefiere hablar de «nuevas y antiguas comprensiones» (SPITALER, Armin, «Die Einschränkung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise», en *Steuerberater-Jahrbuch*, 1962/1963, pgs. 406-422. BEISSE señala distintas «fases de desarrollo» del fenómeno (BEISSE, Heinrich, «Die wirtschaftliche Betrachtungsweise...», *op. cit.*, pg. 4); GRIMM (GRIMM, Claus, «Das Steuerrecht im Spannungsfeld zwischen wirtschaftlicher Betrachtungsweise und Zivilrecht», en *Deutsche Steuer-Zeitung*, Nr. 15-16, 1978, pg. 285) y KRUSE (KRUSE, Heinrich Wilhelm, «Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Recht der Verkehrssteuern», en *Festschrift für Heinz Paulick zum 65. Geburtstag* 9. Mai 1973, hrsg. von Heinrich Wilhelm KRUSE. Köln-Marienburg: O. Schmidt, 1973, pg. 404) utilizan el término «oscilación pendular».

130. BALL hace referencia al «Derecho patrimonial privado» (BALL, Kurt, «Steuerrecht und Privatrecht...», *op. cit.*, pg. 118).

131. BALL, Kurt, «Steuerrecht und Privatrecht...», *op. cit.*, pgs. 117-118. Sobre esta idea insistió también BECKER, pero la retórica de sus trabajos —muy acentuada en los años treinta— entorpece el correcto entendimiento de sus razonamientos: BECKER, Enno, «Die Reichsabgabenordnung...», *op. cit.*, pgs. 40-41 (§ 4, marg. 1 a). BECKER, Enno, «Von der Selbständigkeit des Steuerrechts. Klare Entwicklung seiner Grundgedanken als Lebensbedingungen des Steuerrechts. Zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise», en *Steuer und Wirtschaft*, 1932, pgs. 492-493. BECKER, Enno, «Steuerrecht und Privatrecht. Das Steuerrecht als selbständiger Teil eines einheitlichen deutschen Rechts», en *Steuer und Wirtschaft*, 1934, pgs. 300-302. BECKER, Enno, «Die Selbständigkeit der Begriffsbildung und ihr Einfluß auf die Auslegung der internationalen Doppelbesteuerungsverträge vom Standpunkt der deutschen Entwicklung aus betrachtet», en *Steuer und Wirtschaft*, 1939, pgs. 747-749.

132. En este punto existe una diferencia fundamental entre las posiciones de BECKER y BALL a las que, en ocasiones, y quizás por un excesivo afán de simplificación —no siempre desinteresado— se ha querido equiparar a toda costa. BECKER, siguiendo al parecer una terminología introducida por POPITZ (POPITZ, Johannes, *Kommentar zum Umsatzsteuergesetz.*, pg. 60 (citado en BALL, Kurt, «Steuerrecht und Privatrecht...», *op. cit.*, pg. 121) distingue, de un lado, aquellos casos en los que las normas tributarias, al definir los presupuestos de hecho, hacen uso directo de conceptos de otras ramas del Derecho de aquellos otros en los que el Derecho Tributario se asienta sobre conceptos de la vida económica (*Steuerrechtliche Wirtschaftsbegriffe*) como la renta, el patrimonio o las ventas recurriendo, de forma puntual, a determinados conceptos jurídico-privados (BECKER, Enno, «Die Reichsabgabenordnung...», *op. cit.*, pgs. 56-57 [§ 4, marg. 6]. BALL, critica esta concepción con acierto indicando que los conceptos tributarios son jurídicos en todo caso y que esta confusión obedece a la identificación (reduccionista) de Derecho y Derecho Privado (BALL, Kurt, «Steuerrecht und Privatrecht...», *op. cit.*, pgs. 121-122).

cho es fruto de la necesidad¹³³. El legislador, al formular las normas tributarias, puede elaborar nuevos conceptos o recurrir a «términos» (no conceptos)¹³⁴ ya conocidos por su utilización en otras ramas del Derecho. Y el Derecho Tributario opta en muchas ocasiones por la segunda de estas posibilidades. Sin embargo, y es aquí donde reside la esencia de la interpretación económica, cuando el legislador hace uso de esos términos no siempre quiere hacer depender los efectos tributarios, cualesquiera que éstos sean, de la verificación de todas las notas normativas que configuran el concepto jurídico privado. Y esto es así porque, en estos casos, el legislador no se refiere al «concepto», tal y como éste se formula y se interpreta en el ordenamiento privado, sino al suceso de la vida económica que, por regla general, subyace al «término» empleado. Utilizando palabras del propio BALL: «*El legislador hace uso de términos del Derecho Privado, evitando así la necesidad de formular otros nuevos, y con ello no hace referencia a su especial significado jurídico privado sino a su función económica normal.*»¹³⁵

Sin embargo, y como ya se ha advertido anteriormente, el problema de la interpretación económica clásica consiste precisamente en desconocer los límites de la interpretación. En este sentido, se permite al aplicador de la norma prescindir de la propia formulación de los presupuestos de hecho que supuestamente interpreta para acudir de forma directa a la sustancia económica de la operación¹³⁶. Dificilmente podrá encontrarse en la obra de BECKER o BALL alguna reflexión sobre los límites de la actividad interpretativa, salvo quizás alguna alusión pasajera e imprecisa al «presupuesto de hecho normativo claramente reconocible»¹³⁷ o a la necesidad de respetar los conceptos jurídico-privados en aquellos casos en los que la norma tributaria remite expresamente a los mismos¹³⁸.

Y lo cierto es que las posibilidades omnímodas de la interpretación económica –al menos en su versión clásica– conducen a sus partidarios a importantes confusiones metodológicas. De un lado, se hace imposible distinguir la interpretación y la integración de las normas¹³⁹. Los instrumentos metodológicos de aplicación de las

133. BALL, Kurt, «Steuerrecht und Privatrecht...», *op. cit.*, pg. 118; 125; BECKER, Enno, «Zur Auslegung der Steuergesetze», en *Steuer und Wirtschaft*, 1924, pg. 168. BECKER, Enno, «Die Reichsabgabenordnung...», *op. cit.*, pg. 58 (§ 4, marg. 6). BECKER, Enno, «Von der Selbständigkeit des Steuerrechts...», *op. cit.*, pgs. 503-504.

134. Resulta llamativo, en este sentido, que BALL haga referencia a la idea de «concepto nominal» o «concepto literal» (*Wortbegriff*) (BALL, Kurt, «Steuerrecht und Privatrecht...», *op. cit.*, pg. 125). Sin perjuicio de que la moderna Teoría del Derecho nos permita detectar lo inconveniente de esta expresión, lo que sí es cierto es que constituye un avance de primer orden distinguir los casos en los que la ley pretende utilizar el concepto, en toda su amplitud, de aquellos otros en los que tan sólo emplea una expresión que puede referirse a sentidos (conceptos) muy diferentes.

135. BALL, KURT, «Steuerrecht und Privatrecht...», *op. cit.*, pg. 125.

136. BEISSE ha hecho referencia a la confusión de los límites de la interpretación en la jurisprudencia del RFH: BEISSE, Heinrich, «Grenzen der Gesetzesauslegung im Steuerrecht. Gedanken zur neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs», en *Deutsches Steuerrecht*, 1976, pg. 176.

137. BECKER, Enno, «Die Reichsabgabenordnung...», *op. cit.*, pg. 67 (§ 4, marg. 13).

138. BALL, Kurt, «Steuerrecht und Privatrecht...», *op. cit.*, pg. 116.

139. La confusión de estos instrumentos se hace especialmente patente en la obra de BECKER, acrecentada en muchas ocasiones, por una retórica, no exenta de cierto proselitismo político. En este sentido señala: «...el § 4 de la RAO consiste en conceder la posibilidad a la Administración,

— I. Los negocios fiduciarios como alteración artificiosa de los criterios de atribución...

normas (interpretación teleológica, analogía, reducción teleológica) se amalgaman en una suerte de instrumento polivalente que, en ocasiones, se limita a enmascarar la mera intención del aplicador. Y, en estricta relación con lo anterior, la cláusula antiabuso general (prevista originalmente en el § 5 de la RAO) tampoco encuentra correcto acomodo entre los instrumentos de aplicación de la ley. Al negar la distinción entre interpretación e integración (la interpretación económica cubre todo el espacio de la aplicación normativa) la cláusula antiabuso se convierte en una norma innecesaria que, en el mejor de los casos, puede tener una mera vocación didáctica¹⁴⁰.

Y debe hacerse hincapié de igual modo en que, en el período de entreguerras, ni los más críticos con la versión tradicional de la interpretación económica supieron fijar un límite claro y manejable a la actividad interpretativa. Me refiero en concreto a los trabajos de HENSEL. A pesar de sus durísimas críticas a la construcción de BECKER y a la interpretación económica tradicional¹⁴¹, parece difícil encontrar límites jurídicos a la interpretación; las propias afirmaciones de HENSEL parecen elocuentes a este respecto: «Incluso el tenor literal, aparentemente claro, de la norma no puede suponer un obstáculo insalvable frente a una interpretación justa.»¹⁴² En efecto, cuando en su obra de madurez HENSEL muestra una posición favorable a la interpretación teleológica¹⁴³ se le plantea el problema de los límites de la actividad interpre-

al Tribunal Financiero del Reich y también al Ministro Financiero del Reich de sustituir la formulación de las normas tributarias (frecuentemente insuficiente) por su finalidad» (BECKER, Enno, «Die Reichsabgabenordnung...», *op. cit.*, pg. 59 [§ 4, marg. 5]); «...el § 4 concede al Tribunal Financiero del Reich una posición sobresaliente para la interpretación y la integración del Derecho Tributario» (BECKER, Enno, «Die Reichsabgabenordnung...», *op. cit.*, pg. 61 [§ 4, marg. 9.a]); «...el § 4 se utiliza como base para la integración de lagunas» (BECKER, Enno, *Die Reichsabgabenordnung...*, *op. cit.*, pg. 65 [§ 4, marg. 12]).

140. VETSCH-HÜBSCHER, Jacob, *Die Umgehung des Gesetzes. Theorie, Rechtsprechung und Gesetzgebung*. Zürich: Orell Füssli, 1917, 311 pgs. (citado por BALL, Kurt, *Steuerrecht und Privatrecht...*, *op. cit.*, pg. 132). NEES, Fritz, *Steuerumgehung, § 5 Reichsabgabenordnung und das bürgerliche Recht*. Mainz: J. Diemer, 1921, 56 pgs. (citado por HENSEL, Albert, *Zur Dogmatik des Begriffs «Steuerumgehung...»*, *op. cit.*, pg. 222, nota 1). BECKER, Enno, *Die Reichsabgabenordnung...*, *op. cit.*, pgs. 111-113 (§ 5, marg. 4 b y c). BALL, Kurt, *Steuerrecht und Privatrecht...*, *op. cit.*, pgs. 130-131. Posición que, como veremos, no ha dejado de mantenerse en la doctrina alemana: THIEL, Jochem, «Gedanken zur Methode der steuerlichen Rechtsfindung», en *Steuerberater-Jahrbuch*, 1963/1964, pg. 198. GASSNER, Wolfgang, «Interpretation und Anwendung der Steuergesetze», *Wien: Orac*, 1972, pg. 96. WALZ, Wolfgang Rainer, «Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung. Grundlinien e. relativ autonomen Steuerrechtsdogmatik», *Heidelberg-Hamburg: Decker*, 1980, pgs. 224-226. DANZER, Jürgen, «Die Steuerumgehung», *Köln, Peter Deubner*, 1981, pg. 95. También debe dejarse constancia de que esta es la posición mayoritaria en Alemania por lo que se refiere al fraude a la ley civil. Sobre esta situación en Alemania: SCHRÖDER, Jan, «Gesetzesauslegung und Gesetzesumgehung. Das Umgehungsgechäft in der rechtswissenschaftlichen Doktrin von der Spätaufklärung bis zum Nationalsozialismus», *Paderborn-München-Wien-Zürich: Schöningh*, 1985, pg. 11 (con abundantes citas bibliográficas).
141. Sobre la interpretación económica en la obra de HENSEL puede consultarse el trabajo: BÁEZ MORENO, Andrés; GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, María Luisa; ORTIZ CALLE, Enrique, *El nacimiento del Derecho Tributario como disciplina científica...*, *op. cit.*, pgs. 55-62.
142. HENSEL, Albert, *Steuerrecht*. 2ª ed. Berlin: Julius Springer, 1927, pg. 41. HENSEL, Albert, «Derecho Tributario». Traducción de la 3ª edición alemana a cargo de Andrés Báez Moreno, María Luisa González-Cuéllar Serrano y Enrique Ortiz Calle. Madrid, *Marcial Pons*, 2005, pg. 149.
143. Sobre la evolución del pensamiento de HENSEL a este respecto puede consultarse: BÁEZ MORENO, Andrés; GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, María Luisa; ORTIZ CALLE, Enrique, *El nacimiento del Derecho Tributario como disciplina científica...*, *op. cit.*, pgs. 47-64.

tativa que, como puede deducirse de la cita que reproducimos, difícilmente puede resolverse acudiendo un concepto como el de «tenor literal», evanescente y de complicado manejo práctico.

En definitiva, puede concluirse que los derroteros de la interpretación económica clásica –muchas veces inaceptables desde la perspectiva de los principios básicos del Estado de Derecho– no pueden imputarse exclusivamente al radical desacuerdo de dicha tesis. Por el contrario –y como ocurre con cualquier construcción dogmática sobre la interpretación de las normas– es necesaria una reflexión paralela sobre los límites de la actividad hermenéutica. De ese modo no es posible resolver el problema de los conceptos jurídico-privados en el presupuesto de hecho de las normas tributarias ni la viabilidad de la interpretación económica sin haber establecido previamente hasta dónde puede llegar la actividad del intérprete sin que dicha actividad pierda su carácter interpretativo o, dicho de otro modo, cuál es el límite entre interpretación e integración de las normas. Y, como veremos, no será hasta los años sesenta cuando, de la mano del innovador estudio de un civilista, puedan fijarse con cierta claridad dichos límites y dotar de sentido global a los distintos instrumentos de aplicación de las normas.

4.2. La concepción hermenéutica de Karl LARENZ: el sentido posible de las palabras como límite a la actividad interpretativa

El establecimiento de unos límites precisos a la actividad interpretativa –más allá de los cuales sólo cabe hablar de integración de las normas– parte, en la obra de Karl LARENZ, de una idea muy precisa de lo que significa interpretar: «...un hacer mediador por el cual el intérprete comprende el sentido de un texto que se le ha convertido en problemático.»¹⁴⁴ Esta definición contiene todos los elementos que definen el quehacer interpretativo:

1) Parte de una distinción relativamente precisa entre interpretación e integración. Aun cuando LARENZ señala que la interpretación y la integración no son esencialmente diferentes, sino sólo distintos grados del mismo proceso de pensamiento¹⁴⁵, lo cierto es que la determinación de un límite preciso a la actividad

144. LARENZ, Karl, *Metodología de la Ciencia del Derecho*. Traducción de Marcelino Rodríguez Molinero de la 4ª edición alemana. Barcelona: Ariel, 1994, pg. 308.

145. LARENZ, Karl, *Metodología de la Ciencia del Derecho...*, *op. cit.*, pgs. 359-360. Este carácter supuestamente gradual de la distinción interpretación-integración es sostenida con frecuencia en la doctrina alemana: CANARIS, Claus-Wilhelm, «Die Feststellung von Lücken im Gesetz. Eine methodologische Studie über Voraussetzungen und Grenzen der richterlichen Rechtsfortbildung oraeiter legem», 2, *überarbeitete Auflage*. Berlin, Duncker & Humblot, 1983, pg. 23, con abundantes citas bibliográficas en la nota 22. En la doctrina tributaria: FISCHER, Meter, «Steuergesetz und richterliche Wertung. Eine Studie zu teleologischen Lücken, Wertlücken und Anordnungslücken im Steuerrecht», en *Steuer und Wirtschaft*, 1979, pg. 354. WOERNER, Lothar, «Verfassungsrecht und Methodenlehre im Steuerrecht. Auf den Spuren von Heinrich Beisse», en *Finanz-Rundschau*, 1992, pg. 230. KRUSE, Heinrich Wilhelm. DRÜEN, Klaus Dieter, en TIPKE, Klaus; KRUSE, Heinrich Wilhelm, *Kommentar zur Abgabenordnung...*, *op. cit.* § 4, Tz. 344, Lfg. 96-Oktober 2001. En España, en este mismo sentido: PALAO TABOADA, Carlos, «Tipicidad e igualdad en la aplicación de las normas tributarias. (La prohibición de la analogía en Derecho Tributario)», en *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid*,

— I. Los negocios fiduciarios como alteración artificiosa de los criterios de atribución...

interpretativa permite, en línea de principio, distinguir ambos tipos de actividad aplicativa. En efecto toda aplicación de la norma que quede al margen del sentido posible de las palabras de la ley (en virtud del uso de la analogía o de la reducción teleológica¹⁴⁶) debe considerarse integración de la misma, con los problemas y límites que ello acarrea en el Derecho Tributario. Esta idea es expresada, de forma brillante, por el propio LARENZ cuando afirma: «*La imposibilidad de una delimitación tajante (entre interpretación e integración) no impide, sin embargo, una distinción, entendida ésta no tanto conceptualmente cuanto tipológicamente. Pero la distinción entre interpretación y desarrollo del Derecho complementador o modificador de la ley, tiene que hacerse justamente porque dicho desarrollo tiene que estar ligado a especiales presupuestos si es que la ley ha de garantizar el papel que, como regulación primaria, le corresponde. A este respecto no necesitamos hacer referencia, en primer lugar, a la especial problemática de la prohibición de la analogía en el Derecho penal. Prohibiciones de analogía existen también en otros campos del Derecho.*»¹⁴⁷

2) El segundo elemento que subyace a la definición de interpretación propuesta —y esta es quizás la aportación más relevante de LARENZ en el tema que nos ocupa— es el que se refiere a la distinción entre texto y sentido o, en términos menos abstractos, entre expresión literal de la norma (*Wortlaut*) y sentido(s) posible(s) de la expresión literal (*Wortsinn*). Esta distinción requiere algunas aclaraciones. Las normas se construyen mediante enunciados lingüísticos, en definitiva, palabras o grupos de palabras. Esos enunciados constituyen lo que, en terminología de LARENZ, se conoce como expresión literal. Sin embargo, si se parte de la realidad (creo que irrefutable) de que el Derecho, a diferencia de otras ciencias (la lógica y las matemáticas), no utiliza un lenguaje formalizado, el intérprete encuentra las dificultades que son propias del lenguaje usual. En este sentido, a una misma expresión literal (*Wortlaut*) pueden corresponder varios sentidos posibles (*möglicher Wortsinn*). De ese modo, y a reserva de algunas precisiones ulteriores, interpretar implica elegir uno de los sentidos posibles de la expresión literal contenida en la ley. En este contexto, cobran pleno sentido las palabras de MEIER-HAYOZ, que LARENZ¹⁴⁸ reproduce literalmente: «*...la expresión literal tiene, según esto, una doble misión: es el punto de partida para la averiguación judicial del sentido y traza, al propio tiempo, los límites de su actividad interpretativa.*»¹⁴⁹

3) Sin embargo, la construcción de LARENZ adolece de un excesivo apego a los criterios de interpretación clásicos, generalmente emparentados con la figura de SAVIGNY (elementos gramatical, lógico, histórico y sistemático de la interpretación). Aunque LARENZ presta una atención muy especial a los criterios teleológicos

núm. 1, 1997, pg. 233. HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, «Metodología del Derecho Financiero y Tributario», en *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 26, 2003, pgs. 25-26.

146. Sobre estos conceptos volveremos más adelante.

147. LARENZ, Karl, *Metodología de la Ciencia del Derecho...*, op. cit., pg. 319.

148. LARENZ, Karl, *Metodología de la Ciencia del Derecho...*, op. cit., pg. 318.

149. MEIER-HAYOZ, Arthur, «Der Richter als Gesetzgeber: Eine Besinnung auf d. v. d. Gerichten befolgten Verfahrensgrundsätzen im Bereiche d. freien richterl. Rechtsfindg gemäss Art.: 1 Abs. 2 d. schweizer. Zivilgesetzbuches», *Zürich: Rechts- u. staatswiss. F., Hab.-Schr.*, 1951, pg. 42.

de interpretación¹⁵⁰, lo cierto es que su obra da a entender que los distintos criterios (sentido posible de las palabras, conexión de significado de las leyes –criterio sistemático–, intención reguladora del legislador y criterios teleológico-objetivos) se sitúan en pie de igualdad, esto es, permiten un análisis aislado de la norma¹⁵¹ desde cada uno de los criterios expuestos. Esta idea se pone de relieve especialmente cuando LARENZ acomete el estudio de las relaciones existentes entre los distintos criterios de interpretación. Si se me permite reinterpretar los textos del maestro alemán, a mi juicio, lo que se propone es una suerte de construcción escalonada. De ese modo debe partirse del sentido posible de las palabras y de la denominada conexión de significado de las leyes, criterio este segundo, que puede identificarse sin problema con el tradicional criterio sistemático o lógico-sistemático. Si el uso de estos dos criterios dejara margen aún a diferentes interpretaciones debe preferirse aquélla que mejor se ajuste a la intención reguladora del legislador. Por último, si los recursos anteriormente citados no son suficientes, el intérprete debe recurrir a los criterios teleológico-objetivos¹⁵².

La consideración igualitaria de los distintos criterios de interpretación –unánime también en la doctrina española quizás por una incorrecta comprensión del artículo 3 del Código Civil¹⁵³– ha sido duramente criticada por TIPKE con argumentos que compartimos totalmente. Si se parte –no puede ser de otro modo– de que la ley es un instrumento para alcanzar un fin o determinados fines debe concluirse necesariamente que la norma deberá interpretarse de modo que se alcance el fin o los fines que la misma persigue. Si se admite la posibilidad de utilizar criterios interpretativos al margen de la finalidad de la norma –y esta es necesariamente la consecuencia cuando se sitúan en pie de igualdad los distintos criterios de interpretación o, añadido yo, cuando se sostienen construcciones escalonadas como la propuesta por LARENZ– se corre el riesgo de alcanzar resultados interpretativos contrarios al fin de la norma. Y esta consecuencia, en principio intolerable, puede remediarse entendiendo que los criterios histórico, lógico y sistemático no son más que instrumentos que ayudan a determinar el fin de la norma, en definitiva, criterios auxiliares del teleológico¹⁵⁴.

150. En efecto dedica varias páginas de su obra al estudio de «la intención reguladora, fines e ideas normativas del legislador histórico (criterio teleológico-subjetivo)» y los «criterios teleológico-objetivos» (LARENZ, Karl, *Metodología de la Ciencia del Derecho...*, op. cit., pgs. 325-337).

151. Y esto aunque se insiste en el carácter complementario de los distintos criterios de interpretación: «Además hizo notar (se refiere a SAVIGNY) que estos distintos elementos no deberían ser aislados, sino que tendrían que cooperar siempre» (LARENZ, Karl, *Metodología de la Ciencia del Derecho...*, op. cit., pg. 316), idea sobre la que vuelve a incidirse más adelante: «En los criterios expuestos no se trata, como fue ya reiteradamente subrayado, de diferentes métodos de interpretación, entre los cuales el intérprete pudiera, por ejemplo, elegir a su arbitrio, sino de puntos de vista directivos, a los que corresponde distinta importancia» (LARENZ, Karl, *Metodología de la Ciencia del Derecho...*, op. cit., pg. 341).

152. LARENZ, Karl, *Metodología de la Ciencia del Derecho...*, op. cit., pgs. 341-343.

153. Prescindimos de introducir referencias bibliográficas a este respecto, en la medida en que nos encontramos ante una posición mayoritaria, casi unánime, en nuestra doctrina.

154. Ésta es la construcción sostenida por TIPKE en distintos trabajos: TIPKE, Klaus, «Über teleologische Auslegung, Lückenfeststellung und Lückenausfüllung», en *Der Bundesfinanzhof und seine Rechtsprechung: Grandfragen-Grundlagen*. Festschrift für Hugo von WALLIS zum 75. Geburtstag am 12. april 1985. Bonn: Stolfuss, 1985, pg. 135. TIPKE, Klaus, *Die Steuerrechtsordnung Tomo III...*, op. cit., pg. 1240-1241. En todo caso, debe tenerse en cuenta que TIPKE en su trabajo se

— I. Los negocios fiduciarios como alteración artificiosa de los criterios de atribución...

La conjunción de todas estas notas características de la actividad hermenéutica permite elaborar un concepto sintético de interpretación que pueda servir, a su vez, como punto de partida metodológico en un trabajo como el que proponemos. En este sentido debe entenderse por interpretación la determinación del sentido posible de una expresión literal conforme o más conforme con la finalidad de la norma en que tal expresión se ubica¹⁵⁵.

El concepto que proponemos de interpretación sirve, en primer lugar, para poner en entredicho algunas posiciones doctrinales que, con distinto grado de aceptación en la doctrina y en la jurisprudencia, pueden enturbiar notablemente las bases metodológicas de cualquier indagación científica referida a la hermenéutica jurídica y, en particular, al problema de los efectos tributarios del negocio fiduciario.

4.3. Las ventajas del concepto de interpretación propuesto en contraste con algunas posiciones doctrinales y/o jurisprudenciales clásicas y «postmodernas»

Pudiera parecer que el concepto de interpretación propuesto –al que sin duda muchos no dudarían en calificar de clásico– es tan válido o tan útil como cualquier otro. Sin embargo el que acomete un trabajo científico, sobre todo si este tiene un marcado carácter metodológico, debe tratar de justificar los puntos de partida que adopta y contrastar las ventajas que dichos puntos de partida representan frente a otras opciones. En definitiva, deben exponerse los motivos por los cuales el concepto de interpretación propuesto por LARENZ resulta el más adecuado de entre las distintas opciones disponibles, particularmente en una cuestión tan controvertida y polémica como la que ahora nos ocupa.

La hermenéutica jurídica ha suscitado un notable interés, sobre todo desde la segunda mitad del pasado siglo. Ese interés desmedido ha provocado, en no pocas ocasiones, la irrupción de otras ciencias limítrofes en la construcción de la metodología aplicativa del Derecho. Así, y como fruto de la particular colaboración de la filosofía, la lingüística, la sociología o la lógica, han surgido «metodologías postmodernas» de la más diversa índole, de las que resulta imposible siquiera elaborar un catálogo sintético: se habla así de la «tópica», «la teoría de la precomprensión», del «racionalismo crítico», de la «lógica jurídica moderna», de la «sociología jurídica», etc. Desde luego no sería justo rechazar a *limine* estas teorías por el simple

refiere, en todo momento, a que esta idea se encuentra ya presente en la doctrina civilista citando reiteradamente los trabajos de COING: COING, Helmut. en Staudinger. BGB. 12., neubearb. Auflage. Berlin, De Gruyter, 1993, Einl. Tz. 195. También en algunos sectores de la doctrina civilista española pueden encontrarse ecos de esta posición. En este sentido señala DIEZ-PICAZO: «Cada una de ellas (se refiere a la jurisprudencia histórica, de conceptos y de intereses) no es un fin en sí misma. La investigación debe tender a hallar el sentido total del Derecho o la *ratio iuris*» (DIEZ-PICAZO, Luis, «Experiencias jurídicas y teoría del derecho». 3ª edición corregida y puesta al día. 1ª reimpresión. Barcelona: Ariel, 1999, pg. 255). Esta idea también es sostenida con frecuencia por la doctrina alemana en general: KRUSE, Heinrich Wilhelm, DRÜEN, Klaus Dieter, en TIPKE, Klaus; KRUSE, Heinrich Wilhelm, *Kommentar zur Abgabenordnung...*, op. cit. § 4, Tz. 286, Lfg. 96-oktober 2001.

155. En este mismo sentido: BÁEZ MORENO, Andrés, *Normas Contables...*, op. cit., pg. 278.

hecho de que surjan de una colaboración interdisciplinar. Es más, yo mismo creo que el purismo metodológico, al menos tal y como se ha entendido en España, puede conducir a notables errores y a la construcción de una ciencia del Derecho cargada de puro formalismo. Sin embargo sí que existe una crítica general que puede dirigirse, con fundamento, a todo este conjunto de teorías «postmodernas». Estas tesis construyen propuestas metodológicas totalmente desvinculadas del Derecho positivo vigente, quizás por el hecho de que sus cultivadores o bien no son juristas o, si lo son, profesan disciplinas desapegadas de ramas jurídicas concretas. De ese modo, sus conclusiones rara vez pueden resultar útiles para los problemas de aplicación que ocupan a los juristas prácticos, de lo que es prueba indudable su escasa –más bien nula– penetración en el quehacer cotidiano de los agentes jurídicos¹⁵⁶. Y, en este contexto, resulta adecuado traer a colación una reflexión que, no por repetida, pierde su valor: «*Sólo la dogmática que se ocupa del caso es buena dogmática.*»¹⁵⁷ Por ese motivo dejaremos las citadas teorías de la interpretación al margen de nuestro estudio.

De igual manera, y por motivos similares a los ya expuestos, quedará al margen de nuestro estudio una corriente que ha hecho fortuna en los últimos años y cuya conclusión esencial es que la metodología jurídica resulta inútil. En este sentido, viene a sostenerse que la decisión jurídica –ya provenga de la Administración o del Poder judicial– se toma conforme a prejuicios (*Vorurteile*) o preconcepciones (*Vorverständnisse*). Esta preconcepción se basa esencialmente en posiciones de carácter irracional, emocional o simplemente volitivas. Posteriormente, el resultado alcanzado trata de justificarse sobre la base, precisamente, del método jurídico¹⁵⁸. A mi juicio estas tesis confunden notablemente la función de la metodología jurídica. Desde luego, no cabe negar la existencia de decisiones judiciales y administra-

156. En este sentido: TIPKE, Klaus, *Die Steuerrechtsordnung Tomo III...*, op. cit., pg. 1231. También se ha pronunciado WOERNER en este sentido calificando a estas tesis de excesivamente conceptuales y «esotéricas en el lenguaje»: WOERNER, Lothar, «Die Steuerrechtsprechung zwischen Gesetzeskonkretisierung, Gesetzesfortbildung und Gesetzeskorrektur», en *Grenzen der Rechtsfortbildung durch Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht / herausgegeben im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V. von Klaus Tipke. Köln, Otto Schmidt*, 1982, pg. 39 (nota 81). WOERNER, Lothar, «Spielraum der Rechtsanwendung im steuerlichen Eingriffsrecht. Theorie und Praxis», en *Gedächtnisschrift für Brigitte Knobbe-Keuk. Köln, Otto Schmidt*, 1997, pg. 968.

157. TIPKE, Klaus, *Die Steuerrechtsordnung Tomo III...*, op. cit., pg. 1236.

158. ESSER ha sido considerado tradicionalmente la cabeza visible de este movimiento: ESSER, Joseph, «Vorverständnis und Methodenwahl in der Rechtsfindung: Rationalitätsgrundlagen richterlicher Entscheidungspraxis», *Frankfurt am Main, Athenäum*, 1972, 220 pg. También puede englobarse en este movimiento la figura de KRIELE (KRIELE, Martin, «Theorie der Rechtsgewinnung. Entwickelt am Problem der Verfassungsinterpretation», *Zweite, durch ein Nachwort ergänzte Auflage. Berlin, Duncker & Humblot*, 1976, 366 pgs.) aunque, como señala con acierto LARENZ (LARENZ, Karl, *Metodología de la Ciencia del Derecho...*, op. cit., pg. 159), KRIELE se opone decididamente al «subjetivismo judicial» y le importa precisamente hacer racionalmente transparente el enjuiciamiento. En la doctrina tributaria alemana pueden encontrarse ciertos ecos de estas tesis en algunas afirmaciones del Profesor KRUSE: «*Los criterios de interpretación proporcionan al juez los argumentos que necesita para justificar la elección que haya hecho entre los distintos sentidos de un texto*» (KRUSE, Heinrich Wilhelm, *Kontinuität und Fortschritt der höchstrichterlichen Rechtsprechung*, en *75 Jahre Reichsfinanzhof-Bundesfinanzhof. Festschrift. Bonn: Stollfuß*, 1993, pg. 243). También en: WALZ, Wolfgang Rainer, *Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung...*, op. cit., pg. 150 y ss.

— I. *Los negocios fiduciarios como alteración artificiosa de los criterios de atribución...*

tivas del todo irracionales, ni siquiera el hecho de que toda aplicación del Derecho requiere una cierta «precomprensión intuitiva» de la norma aplicable y, en cierto modo por consiguiente, de la solución del caso. Sin embargo, el método jurídico no se configura como una coartada que permite justificar cualquier decisión basada en meros impulsos volitivos. Por el contrario, es el método, y el desarrollo del razonamiento jurídico conforme al mismo, el que permite poner a prueba la consistencia racional de las precomprensiones o prejuicios del aplicador del Derecho¹⁵⁹.

De este modo queda definitivamente acotado el círculo de posiciones doctrinales con el que pretendemos contrastar nuestra particular concepción de la actividad interpretativa. Nos referiremos sólo a aquellas tendencias que consideran que el método jurídico es un instrumento adecuado para la correcta aplicación del Derecho. De otro lado trataremos de dejar al margen de nuestro análisis aquellas tesis que por su carácter extrajurídico, o quizás excesivamente abstracto, no permiten su contraste con los problemas concretos de aplicación a los que, en definitiva, pretende hacer frente cualquier propuesta metodológica. Así, a mi juicio, el concepto de interpretación que se propone permite hacer frente a algunas posiciones que no dejan de resultar perturbadoras a la hora de aplicar el Derecho en general y el Derecho Tributario en particular. De un lado analizaremos las tesis antiguas, aunque recientemente revitalizadas en la doctrina española, que sostienen que no es posible trazar una línea divisoria clara y practicable entre las actividades de interpretación e integración. En segundo lugar nos ocuparemos de una posición sostenida en los últimos años por ciertos sectores de la doctrina alemana, de los que empieza a tenerse ciertos ecos en España, que rechazan la mera posibilidad de interpretar teleológicamente las normas tributarias de carácter estrictamente recaudatorio. Por último nos ocuparemos de algunos conceptos, de uso común en la actividad interpretativa, y que, desde la posición que sostenemos, resultan difícilmente aceptables. Como, tendremos ocasión de comprobar todas estas tesis pueden resultar determinantes a la hora de afrontar el problema de las consecuencias fiscales de los negocios fiduciarios.

4.3.1. *La imposibilidad de establecer límites claros y practicables entre la actividad interpretativa e integrativa*

Como ya hemos señalado en numerosas ocasiones, el concepto de interpretación que sostenemos sólo se explica si se reconoce previamente la existencia de un límite claro y manejable entre la interpretación y la integración de las normas. De igual manera, esa frontera entre las dos actividades típicas de aplicación del Derecho marca el límite infranqueable de la interpretación. Ese límite que, en la construcción de LARENZ, se identifica con el «sentido posible de las palabras de la ley»,

159. Como sostiene con acierto TIPKE la finalidad del método de interpretación es, precisamente, evitar «precomprensiones» incontroladas o resultados irracionales (TIPKE, Klaus, «Die Steuerrchtsordnung Tomo III...», *op. cit.*, pg. 1244). En el mismo sentido: WOERNER, Lothar, *Verfassungsrecht und Methodenlehre im Steuerrecht...*, *op. cit.*, pg. 226.

ha sido puesto en duda por algunos sectores doctrinales a los que difícilmente puede aglutinarse en una corriente científica más o menos uniforme¹⁶⁰. Por ese motivo iremos haciendo referencia sucinta a los argumentos utilizados para poner en duda el límite referido –y, por tanto, la existencia de una distinción manejable entre interpretación e integración– y abordando su crítica de forma sistemática, pues la consistencia de tal límite constituye un punto de partida irrenunciable en nuestra investigación.

La primera de las críticas de uso común frente al límite del «sentido posible de las palabras» es que tal concepto adolece de cierta vaguedad. En este sentido, el carácter semánticamente abierto de toda expresión lingüística –salvo quizás las cifras– puede suponer un obstáculo para la operatividad del criterio, incidiendo en que la frontera entre interpretación e integración sea necesariamente inestable¹⁶¹. En este sentido, se ha señalado que aunque la imprecisión semántica es máxima en las cláusulas generales y conceptos jurídicos indeterminados también el resto de conceptos contenidos en las normas, dado su carácter abierto, precisan ser completados (*ausfüllungsbedürftig*) por el concreto aplicador del derecho¹⁶². Y así termina formulándose un concepto –las lagunas «*intra legem*»– cuya consecuencia esencial es desbaratar por completo la frontera que comentamos. De ese modo, si se entiende que todo concepto precisa que el aplicador, en cierto modo, construya o complete la norma de decisión –como hacen los críticos del «sentido posible de las palabras»– cobran sentido frases de uso común por esta corriente doctrinal: «...la aplicación del Derecho es siempre integración del mismo»¹⁶³ o «...el sentido posible de la palabras como frontera de la interpretación no impide que exista integración dentro de los límites de dicha frontera, pues toda interpretación es integración al mismo tiempo.»¹⁶⁴

160. Es muchas ocasiones estas posiciones se identifican con las teorías de la precomprensión y otras tendencias «ultramodernas» en relación con la aplicación de las normas. Es lógico que así sea; si estas tesis vienen a poner en duda la propia utilidad del método jurídico, parece bastante evidente que la distinción entre interpretación e integración les lleve a resultar irrisoria. Sin embargo, y como ya anunciamos, no pretendemos ocuparnos de estas tendencias en nuestro trabajo.

161. En este sentido: SAX, Walter, *Das strafrechtliche «Analogieverbot»*. Eine methodologische Untersuchung über die Grenze der Auslegung im geltenden deutschen Strafrecht. Göttingen: Vandenhoeck & Ruprecht, 1953, pg. 80. KRIELE, Martin, *Theorie der Rechtsgewinnung. Entwickelt am Problem der Verfassungsinterpretation*. Berlin: Duncker & Humblot, 1967, pg. 223. KAUFMANN, Arthur, *Analogie und «Natur der Sache»*. Zugleich Beitrag zur Lehre vom Typus 2, verb. U. durch. e. Nachw. erg. Aufl. Heidelberg-Hamburg: Decker, 1982, pg. 4 y ss. En la doctrina tributarista: SALDITT, Franz, «Über den «möglichen Wortsinn» des Entnahmetatbestandes», *Steuer und Wirtschaft*, 1974, pg. 63. KRUSE, Heinrich Wilhelm. DRÜEN, Klaus Dieter, en TIPKE, Klaus; KRUSE, Heinrich Wilhelm, *Kommentar zur Abgabenordnung...*, op. cit. § 4, Tz. 205, Lfg. 96-Oktobre 2001. 163. KRUSE, Heinrich Wilhelm. DRÜEN, Klaus Dieter, en TIPKE, Klaus; KRUSE, Heinrich Wilhelm, *Kommentar zur Abgabenordnung...*, op. cit. § 4, Tz. 205, Lfg. 96-Oktobre 2001. 164. KRUSE, Heinrich Wilhelm. DRÜEN, Klaus Dieter, en TIPKE, Klaus; KRUSE, Heinrich Wilhelm, *Kommentar zur Abgabenordnung...*, op. cit. § 4, Tz. 341, Lfg. 96-Oktobre 2001.

— I. Los negocios fiduciarios como alteración artificiosa de los criterios de atribución...

Sin embargo el carácter semánticamente abierto del concepto de «sentido posible de las palabras» no parece un argumento lo suficientemente contundente como para desechar su propia utilidad. Desde luego, no cabe duda de que a una sola expresión literal de la norma pueden corresponder varios sentidos posibles de esa expresión literal¹⁶⁵. Pero esto no disipa el valor intrínseco del concepto de sentido posible de las palabras pues esa variedad de sentidos de una misma expresión normativa es precisamente el origen de cualquier problema interpretativo. Lo decisivo será determinar si un concreto sentido posible puede o no coherer con la expresión normativa pues, de no ser así, la elección de tal sentido requerirá una operación de integración que supere los límites de la simple actividad interpretativa. Y lo cierto es que debe reconocerse la posibilidad de determinar, con cierta precisión, si la expresión literal de la norma abarca o no un determinado sentido posible. De no ser así habría que reconocer la absoluta inutilidad del lenguaje como vehículo de expresión del Derecho¹⁶⁶. Las normas anudan consecuencias jurídicas a presupuestos de hecho que, en determinadas ramas del Derecho (Derecho Penal y Derecho Tributario sobre todo) adquieren una importancia capital. Si, desde una posición de total relativismo, se sostiene que no es posible decidir racionalmente si un sentido es o no atribuible a una expresión literal ¿qué finalidad tendrá entonces la determinación del presupuesto de hecho? Y, en definitiva, ¿qué finalidad tendrá la propia norma?

Por otro lado, debe reflexionarse también sobre el concepto de laguna «*intra legem*» al que, con cierta frecuencia se recurre en la doctrina¹⁶⁷. La idea que subyace a este concepto es que también dentro del sentido posible de las palabras de los

165. En este trabajo, se parte, en todo momento, de la distinción entre los conceptos de expresión literal de la norma (*Wortlaut*) y sentido(s) posible(s) de las palabras atribuible(s) a tal expresión literal. Así puede superarse el equívoco de otras expresiones de uso común en la doctrina como «sentido literal posible» o «posible expresión literal». Sobre estos problemas terminológicos, en términos particularmente críticos con algunas traducciones de los clásicos de la Teoría del Derecho alemana (LARENZ y ENGEL), he tenido ocasión de pronunciarme en trabajos anteriores: BAEZ MORENO, Andrés; LÓPEZ LÓPEZ, Hugo, «Nuevas perspectivas generales sobre la elusión fiscal y sus consecuencias en la derivación de responsabilidades penales». (Comentario a la Sentencia del TS de 30 de abril de 2003, rec. num. 3435/2001), en *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación (legislación, consultas, jurisprudencia)*, núm. 251, 2004, pgs. 125-127. BAEZ MORENO, Andrés, *Normas Contables...*, op. cit., pgs. 277-278.

166. En este sentido deben entenderse las palabras de KRUSE: «...el sentido de las palabras y los conceptos nunca es arbitrario porque, entonces, sería imposible el entendimiento» (KRUSE, Heinrich Wilhelm, «Über Rechtsgefühl, Rechtsfortbildung und Richterrecht im Steuerrecht», en *Betriebs-Berater*, 1985, pg. 1077).

167. Este es un concepto de uso común en la doctrina civilista y la teoría del Derecho. En este sentido puede consultarse, con abundante bibliografía: CANARIS, Claus-Wilhelm, *Die Feststellung von Lücken im Gesetz...*, op. cit., pg. 27. Menos frecuente es el manejo de este concepto en la doctrina tributaria, seguramente por el fuerte influjo de la obra de LARENZ. Sin embargo puede verse en: RUPPE, Hans Georg, «Einführung zum EStG», en HERMANN/HEUER/RAUPACH. *Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 1950-2005, Band I, Einf. Anm. 661, EK Lfg. 162 Februar 1990. TIPKE, Klaus, *Die Steuerrechtsordnung Tomo III...*, op. cit., pg. 1298. LANG, Joachim, «Die Ausfüllung von Lücken in Steuergesetzen», en *Steuerrecht. Ausgewählte Probleme am Ende des 20. Jahrhunderts. Festschrift zum 65. Geburtstag von Ernst Höhn. Bern-Stuttgart-Wien: Paul Haupt*, 1995, pgs. 165-166. KRUSE, Heinrich Wilhelm. DRÜEN, Klaus Dieter, en TIPKE, Klaus; KRUSE, Heinrich Wilhelm, *Kommentar zur Abgabenordnung...*, op. cit. § 4, Tz. 348-349, Lfg. 96-Oktobre 2001.

conceptos jurídicos indeterminados y cláusulas generales –y en las formulaciones más radicales dentro de cualquier concepto jurídico– existe integración, en la medida en que el aplicador del Derecho se ve obligado a completar todos aquellos elementos relevantes que la norma no describe o no regula (laguna «*intra legem*»). Lo cierto es que, desde esta perspectiva, existirían tantas lagunas como palabras contiene la ley, lo que conduciría obviamente a la propia inutilidad doctrinal del concepto de laguna¹⁶⁸. Además, si se asume el concepto generalmente aceptado de laguna –incomplitud de la ley contraria al plan de la norma¹⁶⁹– habrá que concluir, necesariamente, que las sedicentes lagunas *intra legem* no son tales. En primer lugar, en estas pretendidas lagunas, existe una regulación por muy imprecisa, general o abstracta que ésta pueda ser. La ley, por lo tanto es completa aunque precise concreción¹⁷⁰. Pero además, y esto es quizás lo más importante, las pretendidas lagunas *intra legem* (cláusulas generales, conceptos jurídicos indeterminados, etc.) difícilmente pueden entenderse contrarias al plan de la norma, por el hecho, precisamente, de que se recogen en la ley de forma deliberada con el objetivo de permitir una mejor adaptación a las circunstancias particulares del caso¹⁷¹. Por consiguiente, parece razonable pensar que la concreción de conceptos jurídicos indeterminados y cláusulas generales debe reputarse como una actividad estrictamente interpretativa¹⁷².

Otra de las críticas tradicionales a la distinción entre interpretación e integración y, por consiguiente, al límite del «sentido posible de las palabras» viene de la mano de los métodos utilizados en ambas operaciones aplicativas. En este sentido, se señala que el recurso a la finalidad de la norma (métodos teleológicos) no es exclusivo de la interpretación sino que se utiliza también en la integración al recurrir a la «naturaleza de la cosa», la «restricción o la extensión teleológica»¹⁷³. De

168. CANARIS, Claus-Wilhelm *Die Feststellung von Lücken im Gesetz...*, *op. cit.*, pg. 26. Siguiendo a CANARIS, en España: RUIZ ALMENDRAL, Violeta; SEITZ, Georg, «El Fraude a la ley tributaria». (Análisis de la norma española con ayuda de la experiencia alemana), en *Estudios Financieros*. Revista de Contabilidad y Tributación, núm. 257-258, 2004, pg. 23.

169. Este es el concepto *standard* de laguna que arranca básicamente de la obra de CANARIS: CANARIS, Claus-Wilhelm, «Die Feststellung von Lücken im Gesetz...», *op. cit.*, pg. 16. Por otro lado, se trata de un concepto suficientemente asentado en la doctrina española: PALAO TABOADA, Carlos, *Tipicidad e igualdad...*, *op. cit.*, pg. 235. HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, *Metodología del Derecho Financiero y Tributario...*, *op. cit.*, pg. 24. RUIZ ALMENDRAL, Violeta; SEITZ, Georg, *El Fraude a la ley tributaria...*, *op. cit.*, pg. 22. RUIZ ALMENDRAL, Violeta; ZORNOZA PÉREZ, Juan José, «Interpretación, calificación, integración y medidas anti elusión en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria», en *Estudios de Derecho Judicial*, núm. 57, 2004, pg. 57. BÁEZ MORENO, Andrés, *Normas Contables...*, *op. cit.*, pg. 273, con algunas reflexiones sobre la traducción del concepto de CANARIS al español.

170. CANARIS, Claus-Wilhelm, *Die Feststellung von Lücken im Gesetz...*, *op. cit.*, pg. 28.

171. En este sentido: ENGISCH, Karl, «Introducción al pensamiento jurídico». Traducción de Ernesto Garzón Valdés. Madrid: Guadarrama, 1967, pg. 175. CANARIS, Claus-Wilhelm, *Die Feststellung von Lücken im Gesetz...*, *op. cit.*, pg. 28.

172. En este sentido: WOERNER, Lothar, *Die Steuerrechtsprechung zwischen Gesetzeskonkretisierung...*, *op. cit.*, pg. 28. WOERNER, Lothar, *Verfassungsrecht und Methodenlehre im Steuerrecht...*, *op. cit.*, pg. 230 (nota 45).

173. Sobre los conceptos de naturaleza de la cosa, restricción teleológica y extensión teleológica volveremos más adelante.

igual manera se indica que la analogía se usa también como forma de determinar el sentido de una norma y, por tanto, como método interpretativo¹⁷⁴.

Desde luego no puede negarse el acierto de la primera observación descrita: la interpretación y la integración utilizan métodos teleológicos. Ahora bien, el hecho de que tanto dentro de la frontera del sentido posible de las palabras, como fuera de ella, se recurra a la finalidad de la ley no significa que exista una identidad material de ambos tipos de actividad aplicativa. En efecto, dentro de la actividad interpretativa, el criterio teleológico sirve al objetivo de determinar cuál de entre los sentidos posibles de las palabras de la ley es conforme o más conforme a su finalidad. Sin embargo, más allá del sentido posible de las palabras (o más acá del mismo¹⁷⁵) el recurso a la finalidad de la norma no puede utilizarse de igual manera por la sencilla razón de que no existe ningún sentido posible de las palabras de la ley conforme a dicha finalidad. En la integración, por consiguiente, la finalidad de la norma se utiliza al objeto de comprobar cuál es el plan de la ley y, partiendo de la incomplitud o exceso de todos los sentidos posibles de palabras conciliables con su expresión literal, proceder a una integración analógica o a una reducción teleológica. Por consiguiente, la finalidad de la norma sirve en todo caso para encontrar un sentido –conciliable o no con la expresión literal– que sea conforme a dicha finalidad. Pero, en todo caso, sigue existiendo una diferencia esencial: en un caso ese sentido deriva o puede conectarse semánticamente con la expresión literal de la ley (interpretación) algo que no ocurre en la actividad de integración. En definitiva la interpretación y la integración comparten una característica y se diferencian por otra. Es común a ambas actividades aplicativas el recurso a la finalidad de la ley. De ahí que la doctrina alemana haya acuñado los términos «integración inmanente a la ley (*gesetzesimmanente Rechtsfortbildung*)»¹⁷⁶ –para la cual es determinante el plan del legislador– e «integración más allá del plan de la ley

174. En general en este sentido en Alemania: KRUSE, Heinrich Wilhelm. DRÜEN, Klaus Dieter, en TIPKE, Klaus; KRUSE, Heinrich Wilhelm, *Kommentar zur Abgabenordnung...*, op. cit. § 4, Tz. 344, Lfg. 96-Oktob. 2001. En el mismo sentido parece pronunciarse en España PALAO: «Se ha señalado la raíz positivista de esta concepción en el Derecho penal y cómo ésta resulta insostenible a partir del momento en que los métodos de interpretación se abren a consideraciones teleológicas» (PALAO TABOADA, Carlos, *Tipicidad e igualdad...*, op. cit., pg. 233). Todavía más frecuente en nuestra doctrina es el argumento relativo a la utilidad interpretativa de la analogía identificada generalmente con el mero uso de del argumento analógico o el *argumentum a simili*: BAYONA DE PEROGORDO, Juan José; SOLER ROCH, María Teresa, *Derecho Financiero*. Volumen I. 2.ª edición, corregida y ampliada. Alicante: Librería Compás, 1989, pg. PÉREZ ROYO, Fernando, «Comentario al artículo 24 de la Ley General Tributaria», en *Comentarios a la Ley General. Libro-Homenaje al Prof. Dr. D. Fernando Sainz de Bujanda. Volumen I*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1991, pgs. 374-375. CHECA GONZÁLEZ, Clemente, «La interpretación de las normas tributarias», en *La reforma de la Ley General Tributaria* (coord. Clemente CHECA GONZÁLEZ). Valladolid, Lex Nova, 1996, pgs. 57-58. GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, «La interpretación de las normas tributarias», en *Pamplona: Aranzadi*, 1997, pg. 48, aunque de modo muy confuso a la luz, sobre todo, de las siguientes páginas. RUIZ ALMENDRAL, Violeta; ZORNOZA PÉREZ, Juan José, *Interpretación, calificación...*, op. cit., pg. 34. RUIZ ALMENDRAL, Violeta, «El Fraude a la Ley Tributaria a examen. Los problemas de la aplicación práctica de la norma general anti-fraude del artículo 15 de la LGT a los ámbitos nacional y comunitario», en *Pamplona, Aranzadi*, 2006, pg. 61.

175. Esta curiosa expresión explica, mejor que cualquier otra, el mecanismo de la reducción teleológica al que haremos referencia más adelante.

176. LARENZ, Karl, «Metodología de la Ciencia del Derecho...», op. cit., pg. 363.

(*gesetzesübersteigende Rechtsfortbildung*)»¹⁷⁷. Diferencia a ambos tipos de actividades, sin embargo, el modo de obtener lógicamente el sentido conforme a la finalidad de la norma; en un caso no es necesario superar el límite del sentido posible de las palabras y en el otro sí¹⁷⁸.

También merece especial atención la tesis, muy extendida como hemos visto en la doctrina española, que sostiene que la analogía no es más que un método de razonamiento, útil, por consiguiente, tanto para la interpretación como para la integración. Lo cierto es que aunque resulta frecuente la alusión al argumento *a simili*, como criterio de interpretación, los ejemplos aducidos para ilustrar el razonamiento son más bien escasos. En este sentido, resulta frecuente la alusión a las enumeraciones no taxativas o meramente ejemplificativas¹⁷⁹, sobre todo en aquellos casos en los que es la propia norma la que recoge tal enumeración, apostillando su aplicabilidad a hechos, actos o negocios con los que guarde semejanza¹⁸⁰. Lo cierto es que estos casos resultan tan polémicos que parece difícil traerlos a colación en una discusión como la que nos ocupa. En este sentido resulta ilustrativa la posición de PÉREZ ROYO quien, refiriéndose a las enumeraciones no taxativas, tras afirmar que «La operación a través de la cual se concluye que un determinado producto, no enumerado expresamente, ha de entenderse sometido a gravamen es una operación que engloba o presupone un razonamiento por analogía o razón de semejanza. Y sin embargo parece claro que en el caso propuesto se está cumpliendo labor de interpretación y no de producción de normas»¹⁸¹, sostiene, con un cierto grado de contradicción: «En estos supuestos no es totalmente correcto afirmar, como hace alguna doctrina, que no existe laguna y que, en consecuencia, la labor a desarrollar no es de integración. La laguna existe.»¹⁸² Lo cierto es que las dos afirmaciones, quizás razonables por separado, plantean ciertas dudas al lector cuando se presentan de forma conjunta. La principal entre ellas es

177. LARENZ, Karl, *Metodología de la Ciencia del Derecho...*, op. cit., pg. 410; a pesar de que la traducción de RODRÍGUEZ MOLINERO parece menos apegada a los términos manejados por LARENZ la preferimos, por ser más expresiva, a la propuesta por el Profesor PALAO: «integración más allá de la ley» (PALAO TABOADA, Carlos, *Tipicidad e igualdad...*, op. cit., pg. 240).

178. E independientemente de cuáles puedan ser las razones que justifiquen la restricción a la integración en Derecho Tributario (reserva de ley o seguridad jurídica) lo cierto es que su carácter de Derecho de intervención justifica que se mantenga el límite del sentido posible de las palabras. En este sentido se pronuncia TIPKE para sostener que el uso de metodologías semejantes no permite la plena equiparación de interpretación e integración: TIPKE, Klaus, *Die Steuerrechtsordnung*: Tomo III..., op. cit., pg. 1302-1303.

179. Así: PÉREZ ROYO, Fernando, *Comentario al artículo 24 de la Ley General Tributaria...*, op. cit., pgs. 373; 375-376. GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, *La interpretación de las normas tributarias...*, op. cit., pgs. 48-49.

180. Seguramente, por el fuerte influjo de la doctrina italiana, es frecuente la referencia al artículo 8 de la antigua Ley del Impuesto de registro italiano, en el que se establecía: «Un acto que por su naturaleza y efectos, según las normas establecidas en el artículo 4.º resulte sujeto a tasa progresiva, proporcional o gradual, pero no se encuentre nominalmente indicado en la tarifa, está sujeto a la tasa establecida en la tarifa para el acto con el cual, por su naturaleza y efectos, guarde mayor analogía». Tomo la referencia de: PÉREZ ROYO, Fernando, *Comentario al artículo 24 de la Ley General Tributaria...*, op. cit., pg. 373. Respecto a este precepto resulta relevante el profundo estudio que le dedica JARACH: JARACH, Dino, *Principi per l'applicazione delle tasse di registro*. Padova: CEDAM, 1937, pgs. 41-73.

181. PÉREZ ROYO, Fernando, *Comentario al artículo 24 de la Ley General Tributaria...*, op. cit., pg. 375.

182. PÉREZ ROYO, Fernando, *Comentario al artículo 24 de la Ley General Tributaria...*, op. cit., pg. 376.

¿cómo puede colmarse una laguna mediante una labor interpretativa? Desde luego al respecto no existe una opinión unánime, tampoco en Derecho comparado¹⁸³, pero lo que parece indudable es que la consecuencia jurídica prevista para los hechos, actos o negocios ejemplificados en la norma, no se aplican al hecho de la realidad porque éste pueda subsumirse en el presupuesto, conforme al sentido posible de las palabras de éste sino, como la propia ley señala, en virtud del hecho de que entre ellas existe analogía. A mi juicio, por consiguiente, no es este un ejemplo de utilización de la analogía a efectos interpretativos; la única especialidad que concurre en estos casos es que la propia ley ha previsto la laguna proporcionando, de igual manera, el mecanismo para integrarla¹⁸⁴.

Tampoco otros ejemplos de utilización de la analogía a efectos interpretativos resultan más convincentes. En este sentido, CANARIS hace referencia a distintos casos en los que la norma impone la aplicación a un presupuesto de hecho de una consecuencia jurídica prevista para un presupuesto de hecho distinto¹⁸⁵ así como a aquellos casos en los que la correcta interpretación de un precepto se deduce de otro previsto en el mismo cuerpo legal cuyo correcto sentido resulta más claro o evidente¹⁸⁶. Desde luego, como sostiene con acierto CANARIS, en estos supuestos no puede hablarse de laguna¹⁸⁷. Es obvio que en ninguno de los dos casos puede hablarse de incomplitud de la norma. El problema, a nuestro juicio, es que en estos supuestos tampoco parece razonable referirse a la analogía. En el primer supuesto –al que CANARIS se refiere como «analogía por remisión» (*Verweisungsanalogie*)– la consecuencia jurídica de la norma remitida no se aplica al presupuesto de hecho de la norma remitente en virtud de la identidad de razón existente entre ambos presupuestos, sino por el hecho de que la propia ley lo impone. De hecho es perfectamente posible, y relativamente frecuente, que dicha identidad de razón no exista, y que por lo tanto la aplicación de la consecuencia jurídica de la norma remitida sea contraria a la finalidad de la norma remitente¹⁸⁸. Respecto al segundo caso propuesto por CANARIS –al que se hace referencia como «analogía como mera ayuda interpretativa» (*Analogie als bloße Auslegungshilfe*)– pueden existir mayores

183. En este sentido CANARIS afirma rotundamente que en estos casos no existe laguna. Si entiendo el pensamiento del Profesor alemán, habría que deducir los elementos del presupuesto a partir de los ejemplos recogidos en la norma, para después contrastar si tales notas concurren o no en el hecho de la realidad para el que no existe, en principio, norma aplicable (CANARIS, Claus-Wilhelm, *Die Feststellung von Lücken im Gesetz...*, *op. cit.*, pg. 24). Igualmente cita doctrina en contra.

184. Como reconoce, de hecho, el propio PÉREZ ROYO, siguiendo a CALVO ORTEGA: PÉREZ ROYO, Fernando, «Comentario al artículo 24 de la Ley General Tributaria...», *op. cit.*, pg. 376. No obstante, PÉREZ ROYO señala que la laguna era «querida» por el legislador cuando quizás hubiera sido más ajustado referirse, como en el texto, a que ésta fue prevista.

185. CANARIS, Claus-Wilhelm, *Die Feststellung von Lücken im Gesetz...*, *op. cit.*, pg. 24.

186. CANARIS, Claus-Wilhelm, *Die Feststellung von Lücken im Gesetz...*, *op. cit.*, pgs. 24-25.

187. CANARIS, Claus-Wilhelm, *Die Feststellung von Lücken im Gesetz...*, *op. cit.*, pgs. 24-25.

188. Éste es el problema que plantea, por ejemplo, el llamado «principio de determinación material», es decir, la remisión que realiza el artículo 10.3 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades a la normativa contable para la determinación de la base imponible del Impuesto. Esta remisión puede plantear el problema al que nos hemos referido en el texto y del que he tenido ocasión de ocuparme *in extenso* en un trabajo anterior: BÁEZ MORENO, Andrés, *Normas Contables...*, *op. cit.*, pgs. 77-316.

dudas, aunque parece muy difícil distinguir el proceder descrito por el autor alemán del recurso —muy frecuente en la actividad interpretativa— a criterios de carácter sistemático. De hecho, parece ilustrativo que LARENZ, al analizar la «conexión de significado de la ley» (es decir, el criterio sistemático) se refiera, por un lado, al problema de las normas remisivas¹⁸⁹, y recoja además múltiples ejemplos que encajarían a la perfección en los que CANARIS denomina «analogía como mera ayuda interpretativa»¹⁹⁰. En todo caso, conviene analizar el problema desde la perspectiva de nuestra propia construcción. En estos casos la consecuencia jurídica de la norma a la que se recurre como ayuda interpretativa no se aplica a la exégesis del precepto problemático en virtud de ninguna suerte de identidad de razón. Antes al contrario, la ayuda sirve al objeto de entender cuál pueda ser la finalidad de la norma interpretada a la luz de una norma distinta cuya consecuencia jurídica pueda haber sido formulada de un modo menos abierto por el legislador.

Por consiguiente podemos concluir que tampoco el hecho de que la analogía pueda utilizarse como mecanismo interpretativo priva de sentido a la distinción que sostenemos entre interpretación e integración. Y en este caso no ya sólo por el hecho de que los mecanismos técnicos utilizables en la interpretación y la integración sean intercambiables (recurso a la finalidad de la norma) sino, sobre todo, porque resulta más que dudoso que la analogía pueda utilizarse efectivamente como mecanismo de interpretación de las normas.

Por último debe hacerse referencia a una crítica, que comporta quizás una suerte de síntesis de todas las posiciones que ya se han expuesto. En este sentido se ha sostenido la «naturaleza analógica de todo proceso de subsunción». Puesto que la subsunción implica una comparación entre la hipótesis normativa y el hecho de la realidad se concluye que dicha subsunción no es más que una «conclusión analógica en el interior del presupuesto de hecho»¹⁹¹. Como ha señalado con razón LARENZ en el sentido atribuido por KAUFMANN, todo pensamiento (pensamiento con conceptos abstractos, con tipos y con relaciones de función) es «pensamiento analógico»¹⁹². Esta ampliación del concepto de analogía desemboca, sin duda, en una vanalización del concepto que lo hace inútil a cualquier efecto. Además creo que pueden formularse una crítica bien fundada a la supuesta naturaleza analógica de todo proceso de subsunción. Es cierto que la subsunción supone una comparación entre la hipótesis normativa y el hecho de la realidad, que permite, en definitiva, concluir que el hecho de la realidad, o un enunciado formulado sobre dicho hecho¹⁹³, es un supuesto de los previstos en la hipótesis y, por tanto, le es aplicable la consecuencia jurídica descrita en la norma. Sin embargo, la consecuencia jurí-

189. LARENZ, Karl, *Metodología de la Ciencia del Derecho...*, op. cit., pg. 321.

190. LARENZ, Karl, *Metodología de la Ciencia del Derecho...*, op. cit., pgs. 321-324.

191. KAUFMANN, Arthur, *Analogie und «Natur der Sache»...*, op. cit., pgs. 37-39. En España, siguiendo a KAUFMANN: PALAO TABOADA, Carlos, *Tipicidad e igualdad...*, op. cit., pg. 233.

192. LARENZ, Karl, *Metodología de la Ciencia del Derecho...*, op. cit., pg. 374 (nota 29).

193. Dejamos aquí de lado el debate interesante, aunque no exento de cierto conceptualismo, en torno a si es posible subsumir hechos en cuanto fenómenos vitales en el presupuesto de hecho de la norma. Sobre esta cuestión puede consultarse, en profundidad: ENGISCH, Karl, «Logische Studien zur Gesetzesanwendung», 3 Auflage. Heidelberg: C. Winter, 1963, pgs. 22-37.

— I. *Los negocios fiduciarios como alteración artificiosa de los criterios de atribución...*

dica no se anuda al hecho de la realidad porque exista una similitud entre la hipótesis normativa y dicho hecho, sino porque podemos concluir que el hecho está previsto, como tal, en la hipótesis. Si la regla fuera, por seguir el clásico ejemplo de BOBBIO, «los perros no pueden viajar en el tren», la imposibilidad de viajar en el tren, como consecuencia jurídica, no se atribuiría a un gran danés por su analogía con el concepto abstracto de perro, sino porque un gran danés es un perro, en definitiva el hecho de la realidad está previsto en la hipótesis normativa. La analogía, al igual que la interpretación, es un mecanismo íntimamente relacionado con la subsunción pero diferente de ésta. Tras constatar que el hecho de la realidad no es subsumible en la hipótesis normativa (de acuerdo con el sentido posible de las palabras conforme a la finalidad de la norma) se amplía ésta. Una vez ampliada (integración) la hipótesis normativa, el hecho de la realidad puede ser subsumido en dicha hipótesis siéndole atribuida la consecuencia jurídica prevista en la norma¹⁹⁴.

Así pues creo que el sentido posible de las palabras sigue constituyendo el único límite manejable a la actividad interpretativa. Y no sólo llegamos a esta conclusión por el hecho de que las críticas a dicho límite no parezcan acertadas sino porque, como veremos más adelante, es la distinción entre interpretación e integración de las normas la que dota de sentido unitario y sistemático a todos los instrumentos de aplicación de la norma tributaria.

4.3.2. *La ineptitud de la norma tributaria recaudatoria para la interpretación teleológica*

Ya ha podido comprobarse que en la construcción que sostenemos despliega un papel crucial la finalidad de la norma aplicada y, por consiguiente, la interpretación teleológica de la misma. Por ese motivo, y antes de pasar a analizar casos concretos con la metodología propuesta, conviene detenerse en una tesis relativamente extendida en la doctrina alemana —y recientemente intuida en algunos trabajos de un sector doctrinal español— que viene a sostener la ineptitud de las normas tributarias para la interpretación teleológica. Antes de analizar esta tesis conviene aclarar un extremo. La posición doctrinal que niega la posibilidad de interpretar teleológicamente las normas tributarias parte de unos postulados semejantes a los de aquél sector doctrinal que sostiene la ineptitud para la analogía de esas mismas normas. Aunque no es frecuente advertir el origen común de estas posiciones¹⁹⁵, lo cierto es que sus puntos de partida son idénticos y, por consiguiente, resulta procedente su análisis conjunto.

194. En este sentido ya me he pronunciado anteriormente: BÁEZ MORENO, Andrés, *Normas Contables...*, *op. cit.*, pg. 278.

195. Sin embargo, este extremo no ha pasado inadvertido en algunos sectores de la doctrina: TIPKE, Klaus, «Die Steuerrechtsordnung. Band I. Wissenschaftsorganisatorische, systematische und grundrechtlich-rechtsstaatliche Grundlagen», *Köln: Dr. Otto Schmidt*, 1993, pgs. 215-216. También en la doctrina española: RUIZ ALMENDRAL, Violeta; SEITZ, Georg, *El Fraude a la ley tributaria...*, *op. cit.*, pg. 25. RUIZ ALMENDRAL, Violeta, *El Fraude a la Ley Tributaria a examen...*, *op. cit.*, pg. 63.

Las tesis que comentamos parten, de forma prácticamente unánime, de un postulado: la inexistencia de una lógica objetiva de vinculación al impuesto. A partir de este axioma se deduce, lógicamente, que no existe prácticamente ningún hecho que no pueda ser gravado y, de igual manera, tampoco puede encontrarse ninguno que deba serlo¹⁹⁶. De ese modo el nacimiento de la obligación tributaria, se conecta al presupuesto de hecho como un mero «momento de vinculación positiva» al punto de que, siempre según estos autores, la tributación se configura como una consecuencia anudada al presupuesto pero no como una regulación del mismo¹⁹⁷.

Las causas de esta particular concepción de la norma tributaria, y del propio fenómeno de la tributación, distan de estar claras aunque es frecuente su vinculación con la figura de Otto MAYER. En este sentido señalaba el autor alemán: «...sólo nos ocuparemos de las obligaciones de pago que se oponen a los súbditos sin condiciones, para el acrecentamiento de los ingresos del Estado. Precisamente por la falta de exigencias particulares es inconcebible que, en un Estado ordenado, esta exigencia pueda derivar de la arbitrariedad en el caso concreto.»¹⁹⁸

Y, precisamente en virtud de la finalidad preferente de obtención de ingresos que se atribuye a los tributos, derivan estas tesis unas consecuencias determinantes para la aplicación de las normas que los regulan. En cuanto a la integración analógica —que ahora interesa en menor medida— se sostiene que el argumento analógico nunca puede servir para extender la imposición a otro supuesto como regulación justa, pues esto no puede afirmarse ni siquiera respecto del propio supuesto de hecho que sólo es un momento de vinculación positiva a efectos de la imposi-

196. Esta posición parte esencialmente de la figura de FLUME, cuya procedencia del Derecho Privado no es desde luego casual en relación con el tema que nos ocupa: FLUME, Werner, «Der gesetzliche Tatbestand und die Grenzstatbestände in Steuerrecht und Steuerpraxis», en *Steuerberater Jahrbuch*, 1967/1968, pgs. 64-65. Posteriormente esta posición es asumida plenamente y desarrollada por el profesor KRUSE y sus discípulos: KRUSE, Heinrich-Wilhelm, «Steuerpezifische Gründe und Grenzen der Gesetzesbindung», en *Grenzen der Rechtsfortbildung durch Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht/herausgegeben im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V. von Klaus Tipke, Köln, Otto Schmidt*, 1982, pg. 73. KRUSE, Heinrich-Wilhelm, «Über Rechtsgefühl, Rechtsfortbildung und Richterrecht...», *op. cit.*, pg. 1082. KRUSE, Heinrich-Wilhelm, «Über die Gleichmäßigkeit der Besteuerung», en *Steuer und Wirtschaft*, 1990, pg. 324. KRUSE, Heinrich Wilhelm, «Lehrbuch des Steuerrechts» Band I. Allgemeiner Teil, *München: Beck*, 1991, pg. 46. Entre sus discípulos: BRINKMANN, Johannes A., «Tatbestandmäßigkeit der Besteuerung und formeller Gesetzesbegriff», *Köln, Peter Deubner*, 1982, pg. 107. DRÜEN, Klaus-Dieter, «Zur Rechtsnatur des Steuerrechts und ihrem Einfluß auf die Rechtsanwendung», en *Festschrift für Heinrich Wilhelm Kruse zum 70. Geburtstag. Köln, Otto Schmidt*, 2001, pg. 200. También entre otros tributaristas alemanes: CREZELIUS, Georg, «Steuerrechtliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung. Grundlagen für eine liberale Besteuerungspraxis». *Berlin, Neue Wirtschafts-Briefe*, 1983, pg. 128.

197. FLUME, Werner, *Der gesetzliche Tatbestand und die Grenzstatbestände...*, *op. cit.*, pg. 64.

198. MAYER, Otto, «Deutsches Verwaltungsrecht. Band I», *München-Leipzig, Duncker & Humblot*, 1895, pg. 331; 389 (tomo la cita de KRUSE, Heinrich-Wilhelm, *Steuerpezifische Gründe und Grenzen...*, *op. cit.*, pg. 71). También en España se ha hecho referencia a esta especial vinculación a la obra de Otto MAYER. En este sentido señala HERRERA: «Esta idea recuerda la tesis de Otto MAYER según la cual el ejercicio del poder tributario no tiene fundamento en el Derecho natural, por lo que ha de someterse estrictamente al ámbito positivo marcado por la ley» (HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, *Metodología del Derecho Financiero y Tributario...*, *op. cit.*, pg. 24).

ción¹⁹⁹. En cuanto a la interpretación teleológica, las consecuencias de esta concepción son, si cabe, de mayor enjundia. La finalidad preferente de allegar recursos para el sostenimiento del gasto público, impide la interpretación teleológica de las normas tributarias. A diferencia de las normas e instituciones del Derecho Administrativo general, orientadas a fines materiales concretos, el carácter meramente instrumental del tributo impide el desarrollo de criterios teleológico-objetivos²⁰⁰. Y ello salvo que se sostenga, claro está, que la interpretación conforme a la finalidad de la norma es precisamente aquélla que implique un mayor nivel de tributación, es decir, el clásico *in dubio pro fisco*²⁰¹.

Como se ve, la tesis que exponemos parece relativamente bien fundada y puede desplegar consecuencias determinantes para el problema que nos ocupa, además de contradecir de forma radical los presupuestos metodológicos de los que parte este trabajo. Pero a ello debe añadirse que dicha posición parece haber encontrado cierto eco en la doctrina española más reciente, lo que refuerza la necesidad de ocuparse de ella con detenimiento. En efecto creo que las palabras vertidas por el Profesor FALCÓN Y TELLA, se alinean plenamente con la tesis de la ineptitud de las normas tributarias para la analogía y la interpretación teleológica²⁰²: «Dicho en otros términos, en materia tributaria sustantiva no hay un núcleo de

199. FLUME, Werner, *Der gesetzliche Tatbestand und die Grenzstatbestände...*, op. cit., pg. 65. Tomo la excelente traducción de: PALAO TABOADA, Carlos, *Tipicidad e igualdad...*, op. cit., pg. 230.

200. Ésta es la consecuencia esencial que extraen los partidarios de la tesis que describimos: KRUSE, Heinrich-Wilhelm, *Steuerpezifische Gründe und Grenzen...*, op. cit., pg. 82. VOGEL, Klaus, «Die Besonderheit des Steuerrechts», en *Deutsche Steuer Zeitung*, 1977, A, pgs. 8-9. CREZELIUS, Georg, *Steuerrechtliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung...*, op. cit., pg. 128. VOGEL, Klaus, «Das ungeschriebene Finanzrecht des Grundgesetzes», en *Gedächtnisschrift für Wolfgang Martens. Berlin: de Gruyter*, 1987, pgs. 268-271. VOGEL, Klaus, «Vergleich und Gesetzmäßigkeit der Verwaltung im Steuerrecht», en *Handelsrecht und Steuerrecht. Festschrift für Dr. Dr. h. c. Georg Döllerer. Düsseldorf, IDW*, 1988, pgs. 683-684. VOGEL, Klaus, «Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes», en *Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland*. (Hrsg. von Josef Isensee und Paul Kirchhof). Band IV Finanzverfassung – Bundestaatliche Ordnung. Zweite, durchgesehene Auflage. Heidelberg: Müller, 1999, pgs. 48-52. DRÜEN, Klaus-Dieter, *Zur Rechtsnatur des Steuerrechts...*, op. cit., pg. 200. KRUSE, Heinrich Wilhelm, DRÜEN, Klaus Dieter, en TIPKE, Klaus; KRUSE, Heinrich Wilhelm, *Kommentar zur Abgabenordnung...*, op. cit. § 4, Tz. 277-278, Lfg. 96-oktober 2001.

201. De hecho, algunos partidarios de la «teoría de la ineptitud» sostienen que ésa es la consecuencia a la que conduce la interpretación teleológica de las normas tributarias: VOGEL, Klaus, *Die Besonderheit des Steuerrechts...*, op. cit., pg. 8. CREZELIUS, Georg, *Steuerrechtliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung...*, op. cit., pg. 127. DRÜEN, Klaus-Dieter, *Zur Rechtsnatur des Steuerrechts...*, op. cit., pg. 207. Esta es una crítica que se ha vertido con frecuencia a la concepción de la interpretación económica en el período de entreguerras y, particularmente, a la obra de BECKER, BALL y KOCH; sobre esta cuestión puede consultarse: LEHNER, Moris, *Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Besteuerung...*, op. cit., pgs. 242-243. Con referencias exclusivamente a BECKER: SCHÖN, Wolfgang, «Die Auslegung europäischer Steuerrechts: das harmonisierte Steuerrecht zwischen nationalem Zivilrecht und europäischem Gemeinschaftsrecht», *Köln, Otto Schmidt*, 1993, pg. 25.

202. En el mismo sentido se pronuncia RUIZ ALMENDRAL: RUIZ ALMENDRAL, Violeta; SEITZ, Georg, *El Fraude a la ley tributaria...*, op. cit., pg. 19. RUIZ ALMENDRAL, Violeta, *El Fraude a la Ley Tributaria a examen...*, op. cit., pg. 63; en este segundo trabajo se incardina en esta posición al Profesor GARCÍA NOVOA que ha indicado recientemente: «...hablar de normas dictadas "con distinta finalidad" refiriéndose a disposiciones tributarias, no es correcto, pues todas las normas fiscales arquetípicas tienen la misma finalidad, que no es otra que imponer la obligación de pago de un tributo en función de la realización de un determinado hecho imponible» (GARCÍA NOVOA, César, *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2004, pg. 90).

principios básicos de orden público que sea necesario proteger a través del fraude a la ley en el sentido civil, pues manifiestamente no existe ninguna predeterminación sobre el nivel mínimo de tributación que corresponde a una determinada persona o actividad, el cual estará sólo en función de los hechos imponderables realizados.»²⁰³ Por consiguiente, la relevancia de la tesis expuesta y su difusión en nuestro país aconsejan ocuparse detenidamente de la misma, desde una perspectiva crítica.

En primer lugar, aunque ésta es una idea que los propios cultivadores de la «teoría de la ineptitud» reconocen sin mayores problemas, la inutilidad de la finalidad de las normas tributarias no afecta por igual a cualquier norma que se ocupe de la regulación de estos ingresos públicos. Por el contrario, sí que sería posible detectar una finalidad útil a efectos interpretativos en las normas tributarias extrafiscales²⁰⁴, en las normas de simplificación²⁰⁵ y en las procedimentales²⁰⁶. Sin embargo, esta precisión no puede entenderse realmente como una crítica a la teoría

203. FALCÓN Y TELLA, Ramón, «El fraude a la ley tributaria como mecanismo para gravar determinadas economías de opción (I): su radical diferencia con los supuestos previstos en el art. 6.4 CC», en *Quincena Fiscal*, núm. 17, 1995, pg. 10. E, incluso con mayor claridad, creo que esta posición puede entreverse en las recientes afirmaciones de ROZAS VALDÉS y ANDERSON: «...al definir los hechos imponderables, la legislación fiscal, ni prohíbe ni es portadora de una concreta "voluntad"» [...] «...por definición, la legislación fiscal ni quiere ni deja de querer un cierto resultado» y, finalmente, «...el legislador fiscal sabe que sus normas no están imbuidas de un espíritu capaz de alcanzar a supuestos no contemplados» (ROZAS VALDÉS, José Andrés; ANDERSON, Miriam, «¿Simulación civil o recalificación tributaria? Sentencias comentada: SAN de 7 de julio de 2005», en *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 18, 2006 [BIB 2006, 1734]).
204. En las normas tributarias extrafiscales, es decir, aquellas cuya finalidad preeminente no es allegar recursos para la financiación del gasto público sino promover o desincentivar determinadas conductas, parece evidente la existencia de una finalidad material que puede guiar la interpretación teleológica de la norma. Sin embargo, esto es algo reconocido, de forma generalizada, por los cultivadores de la teoría de la ineptitud: VOGEL, Klaus, *Die Besonderheit des Steuerrechts...*, op. cit., pgs. 10-11. KRUSE, Heinrich-Wilhelm, *Steuerpezifische Gründe und Grenzen...*, op. cit., pgs. 82-83, haciendo referencia a los beneficios fiscales. CREZELIUS, Georg, *Steuerrechtliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung...*, op. cit., pgs. 129-130. VOGEL, Klaus, *Das ungeschriebene Finanzrecht...*, op. cit., pg. 272. VOGEL, Klaus, *Vergleich und Gesetzmäßigkeit...*, op. cit., pg. 685. BIRK, Dieter, «Verfassungskonforme Auslegung im Steuerrecht», en *Steuer und Wirtschaft*, 1990, pg. 305. VOGEL, Klaus, *Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes...*, op. cit., pgs. 50-51. KRUSE, Heinrich Wilhelm. DRÜEN, Klaus Dieter, en TIPKE, Klaus; KRUSE, Heinrich Wilhelm, *Kommentar zur Abgabenordnung...*, op. cit. § 4, Tz. 281; 283, Lfg. 96-oktober 2001. DRÜEN, Klaus-Dieter, *Zur Rechtsnatur des Steuerrechts...*, op. cit., pg. 207. En España RUIZ ALMENDRAL ha distinguido, a los efectos que nos ocupan, las normas con finalidad extrafiscal: RUIZ ALMENDRAL: RUIZ ALMENDRAL, Violeta; SEITZ, Georg, *El Fraude a la ley tributaria...*, op. cit., pg. 19. RUIZ ALMENDRAL, Violeta, *El Fraude a la Ley Tributaria a examen...*, op. cit., pg. 63. Sin embargo, en ambos trabajos, se critica al Profesor PALAO el no hacer referencia a esta distinción en su crítica a la tesis de la ineptitud. Creemos que la objeción no está justificada. De un lado, porque PALAO sí hace referencia a tales tipos de normas, al describir la posición de KRUSE (PALAO TABOADA, Carlos, *Tipicidad e igualdad...*, op. cit., pg. 231). De otro, porque la crítica a estas teorías debe centrarse en las normas tributarias de carácter recaudatorio que son precisamente aquellas para las que la tesis fue defendida.
205. CREZELIUS, Georg, *Steuerrechtliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung...*, op. cit., pg. 131. DRÜEN, Klaus-Dieter, *Zur Rechtsnatur des Steuerrechts...*, op. cit., pg. 207.
206. VOGEL, Klaus, *Die Besonderheit des Steuerrechts...*, op. cit., pg. 11. CREZELIUS, Georg, *Steuerrechtliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung...*, op. cit., pg. 131. BIRK, Dieter, *Verfassungskonforme Auslegung im Steuerrecht...*, op. cit., pgs. 305-306. KRUSE, Heinrich Wilhelm. DRÜEN, Klaus Dieter, en TIPKE, Klaus; KRUSE, Heinrich Wilhelm, *Kommentar zur Abgabenordnung...*, op. cit. § 4, Tz. 284, Lfg. 96-Oktober 2001. DRÜEN, Klaus-Dieter, *Zur Rechtsnatur des Steuerrechts...*, op. cit., pg. 207.

de la ineptitud sino, más bien, como una restricción lógica de su supuesto ámbito de aplicación. Es precisamente en las normas tributarias recaudatorias donde la tesis despliega verdaderos efectos y es, por lo tanto, en ese ámbito donde deben formularse las correspondientes críticas.

La tesis de la ineptitud arranca de una concepción muy precisa del principio de igualdad que, como veremos, resulta difícil de compartir. Este particular entendimiento de tal principio se hace especialmente evidente en la obra de KRUSE. Quizás convenga traer a colación algunas de sus afirmaciones: «*El legislador no está obligado a gravar de igual forma hechos iguales. Si se decide por gravar a un determinado grupo de personas no es necesario que grave a colectivos semejantes de igual manera. [...] El legislador sí que está obligado a justificar, de cualquier modo, la selección de hechos y grupos de personas que haya realizado.*»²⁰⁷ Esta concepción del principio de igualdad como «mera prohibición de arbitrariedad» (*bloßes Willkürverbot*) se enmarca en una corriente de pensamiento mayoritaria en la doctrina constitucional alemana²⁰⁸ y de la que no faltan importantes cultivadores en nuestro país²⁰⁹. Lo cierto es que la exposición conjunta del principio de igualdad como mera prohibición de arbitrariedad y la «teoría de la ineptitud» resulta, a mi juicio, equivocada al menos en un doble sentido.

Es obvio que un trabajo de estas características no puede convertirse en un estudio pormenorizado de una cuestión tan compleja y discutida como la relativa al control constitucional del principio de igualdad. Sin embargo, sí que conviene poner de manifiesto que la teoría de la «igualdad como mera interdicción de la arbitrariedad» ha ido sufriendo notables erosiones en los últimos años. En efecto, la doctrina de la «interdicción de la arbitrariedad» desemboca en justificaciones mecánicas para cualquier diferencia de trato introducida por el legislador²¹⁰. El

207. KRUSE, Heinrich-Wilhelm, *Steuerpezifische Gründe und Grenzen...*, op. cit., pg. 73. En sentido semejante se pronuncia en: KRUSE, Heinrich-Wilhelm, *Über die Gleichmäßigkeit der Besteuerung...*, op. cit., pgs. 323-326.

208. Esta corriente suele ir unida casi siempre a la figura del constitucionalista LEIBHOLZ: LEIBHOLZ, Gerhard, «Die Gleichheit vor dem Gesetz: Eine Studie auf rechtsvergleichender u. rechtsphilos. Grundlage», en *Berlin, O. Liebmann*, 1925, pgs. 72 y ss.; 78 y ss.

209. En este sentido, sobresale entre todos la figura del Profesor PALAO: PALAO TABOADA, Carlos, «Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva», en *Estudios Jurídicos en homenaje al Profesor Federico de Castro*. Vol II. Madrid: Tecnos, pgs. 410-412. PALAO TABOADA, Carlos, «Nueva visita al principio de capacidad económica», en *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 124, 2005, pgs. 776-779. Y esto explica quizás que cuando el Profesor PALAO critica las tesis de la ineptitud para la analogía de las normas tributarias (PALAO TABOADA, Carlos, *Tipicidad e igualdad...*, op. cit., pgs. 229-233) no haga referencia, precisamente, a la concepción del principio de igualdad del que estas tesis parten.

210. Esta fase de profunda crisis en la jurisprudencia del *Bundesverfassungsgericht* es descrita con abundancia de referencias jurisprudenciales en: HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, «Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán», Madrid, Marcial-Pons, 1998, pgs. 33-39. Si la pérdida total de valor del principio de igualdad es una consecuencia directa e irremediable del principio de interdicción de la arbitrariedad o si constituye exclusivamente una mala práctica del Tribunal Constitucional Alemán —como sostiene PALAO TABOADA, Carlos, *Nueva visita al principio de capacidad económica...*, op. cit., pg. 782— es una cuestión difícil de dilucidar. En todo caso, debe convenirse que la teoría de la interdicción de la arbitrariedad adolece de un grado tal de indeterminación que admite fácil degradación.

Tribunal Constitucional alemán justifica la discriminación sobre la base de la mera tradición jurídica, de la intención –no verificada– del legislador o, incluso, sobre argumentos aun más peregrinos²¹¹. Por ese motivo el Tribunal Constitucional Federal Alemán introduce, a partir de su sentencia de 7 de octubre de 1980²¹², una nueva fórmula que exige justificaciones adicionales a las diferencias de trato normativas. Sin embargo, la vieja fórmula de la prohibición de arbitrariedad convive, desde entonces, en la jurisprudencia del BVerfG con aquella otra posición. El Tribunal parece reservar su parámetro de control más exigente para las diferencias de trato que se refieren a características personales (*personenbezogenen Merkmale*), mientras que la mera prohibición de arbitrariedad se utiliza para diferenciaciones relacionadas con comportamientos (*verhaltensbezogene Differenzierungen*). En principio la utilización de criterios diversos podría resultar justificada pues las características personales pueden ser absolutamente inevitables o, en todo caso, menos evitables que aquellas que pueden referirse a la conducta desplegada por los sujetos²¹³. Independientemente de las vicisitudes de la jurisprudencia constitucional alemana –y española– en torno al principio de igualdad y su concreción en materia tributaria, nuestra intención es demostrar, exclusivamente, que la concepción del principio sobre la que se basa, en particular, la obra de KRUSE ha sido ampliamente superada en las dos últimas décadas²¹⁴. De ese modo ya no puede partirse de un grado casi omnímodo de libertad del legislador que puede justificarse con lo que –en expresión gráfica– se ha dado en llamar la «teoría de las peras y las manzanas»²¹⁵ –las manzanas no son peras y, por lo tanto, pueden tributar de manera diferente–. En definitiva, el control constitucional exige ulteriores consideraciones.

Pero, incluso si se sigue partiendo de la igualdad como «mera interdicción de arbitrariedad» parece difícil extraer las consecuencias pretendidas por los partidarios de la teoría de la ineptitud. Y, a mi juicio, esta idea resulta cierta desde una doble perspectiva. De un lado no debe olvidarse que los partidarios de la teoría de la ineptitud, y en particular KRUSE, parten de una concepción del principio de igualdad –mera interdicción de la arbitrariedad– que no es, en absoluto, exclusiva de la materia tributaria. En efecto, las tesis de LEIBHOLZ se elaboran con pretensio-

211. Incluso llegan a sostenerse «justificaciones» para tratos diferenciados que mueven al sonrojo a cualquier jurista medianamente instruido. En este sentido puede consultarse, en el trabajo de HERRERA, la descripción de la llamada «Sentencia Nescafé-Café Tostado» (BVerfGE 19, 66): HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, *Capacidad económica y sistema fiscal...*, op. cit., pg. 34.

212. BVerfGE 55,72; 88 y ss.

213. Puede verse una excelente descripción del proceso de rehabilitación del principio de igualdad sobre la base del principio de capacidad contributiva como derecho fundamental en: HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, *Capacidad económica y sistema fiscal...*, op. cit., pgs. 51-64.

214. De hecho, el propio KRUSE reconoce que la teoría de la prohibición de arbitrariedad degrada el principio de igualdad convirtiéndolo en una fórmula vacía. Sin embargo, se sigue partiendo de dicha jurisprudencia considerándola en cierta manera como inevitable, y eso que, los trabajos del llamado «segundo KRUSE» –así se refiere TIPKE a las obras de este autor publicadas a partir de los años ochenta (TIPKE, Klaus, *Die Steuerrechtsordnung. Band I...*, op. cit., pgs. 335-336)– se desarrollan en paralelo al progresivo abandono de la fórmula de la interdicción de la arbitrariedad (KRUSE, Heinrich-Wilhelm, *Steuerpezifische Gründe und Grenzen...*, op. cit., pgs. 73-74).

215. En expresión atribuida a FRIAUF (HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, *Capacidad económica y sistema fiscal...*, op. cit., pg. 27).

nes de efecto transversal para enjuiciar cualquier vulneración hipotética del principio de igualdad en cualquier rama del Derecho²¹⁶. Y, desde este punto de vista, no se entiende bien cómo partiendo de dicha tesis de efecto transversal –suficiente en principio para justificar su posición– los partidarios de la teoría de la ineptitud se ven obligados a demostrar las especialidades y diferencias de la materia tributaria respecto a otras ramas del Derecho²¹⁷. En efecto si la concepción que se sostiene del principio de igualdad es suficiente para deducir la teoría de la ineptitud ¿para qué hacer referencia a las especialidades del Derecho Tributario? Por otro lado, debe tenerse en cuenta que para la teoría de la interdicción de la arbitrariedad resulta esencial la conformidad o no de la regulación y, en especial de la desigualdad de trato, con la «naturaleza de la cosa»²¹⁸. Si por «naturaleza de la cosa» entendemos la regulación que viene exigida por la peculiar configuración de las situaciones que hay que ordenar jurídicamente, en definitiva, sus «estructuras lógico-objetivas»²¹⁹, parece bastante evidente que la teoría de la interdicción de la arbitrariedad se compadece mal con la tesis de la ineptitud. Y esto es así, porque la teoría de la ineptitud se construye, precisamente, sobre la base de una pretendida falta de «naturaleza de la cosa», «de estructuras lógico-objetivas» en la vinculación a la norma fiscal²²⁰.

Así pues, y recapitulando, la concepción del principio de igualdad que se sostiene no parece apropiado para justificar la teoría de la ineptitud. En primer lugar

216. Y es de esta concepción general del principio de igualdad de la que parte KRUSE. Su trabajo de 1982 se encabeza con un epígrafe titulado «La libertad de configuración del legislador–Consecuencias de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional» (KRUSE, Heinrich-Wilhelm, *Steuerpezifische Gründe und Grenzen...*, op. cit., pgs. 72-74). Por su parte, su artículo, publicado en 1990, comienza con un epígrafe dedicado a la «Justicia, igualdad y generalidad de la imposición» (KRUSE, Heinrich-Wilhelm, *Über die Gleichmäßigkeit der Besteuerung...*, op. cit., pgs. 322-324) que se dedica, sin embargo, al problema del principio de igualdad en términos generales.
217. Su trabajo de 1982 prosigue con un epígrafe titulado «Las diferencias entre el Derecho Tributario y materias semejantes de otras ramas del Derecho» (KRUSE, Heinrich-Wilhelm, *Steuerpezifische Gründe und Grenzen...*, op. cit., pgs. 75-77). Su artículo, publicado en 1990, continúa con un epígrafe dedicado a la «Falta de adecuación a la naturaleza de la cosa en la sujeción tributaria» (KRUSE, Heinrich-Wilhelm, *Über die Gleichmäßigkeit der Besteuerung...*, op. cit., pgs. 324-326) que se dedica, sin embargo, al problema del principio de igualdad en términos generales.
218. A la naturaleza de la cosa hace referencia reiterada el principal valedor de la teoría de la interdicción de la arbitrariedad: LEIBHOLZ, Gerhard, «Die Gleichheit vor dem Gesetz: Eine Studie auf rechtsvergleichender und rechtsphilosophischer Grundlage», 2, *durch e. Reihe erg. Beiträge erw. Auflage. München-Berlin: Beck*, 1959, pg. 221; 245. En España se pronuncia también en el mismo sentido el Profesor PALAO: PALAO TABOADA, Carlos, *Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva...*, op. cit., pg. 411. PALAO TABOADA, Carlos, *Nueva visita al principio de capacidad económica...*, op. cit., pg. 776. La conexión entre la naturaleza de la cosa y el enjuiciamiento del principio de igualdad también se ha puesto de manifiesto desde la perspectiva de la teoría del Derecho: LARENZ, Karl, *Metodología de la Ciencia del Derecho...*, op. cit., pgs. 414-415.
219. Tomamos la definición de PALAO TABOADA, Carlos, *Tipicidad e igualdad...*, op. cit., pg. 229 que la construye, a su vez, sobre las propuestas de WELZEL y STRATENWERTH.
220. Sobre esa pretendida carencia: KRUSE, Heinrich-Wilhelm, *Steuerpezifische Gründe und Grenzen...*, op. cit., pg. 75. KRUSE, Heinrich-Wilhelm, *Über die Gleichmäßigkeit der Besteuerung...*, op. cit., pgs. 324-325. En sentido semejante: FLUME, Werner, *Der gesetzliche Tatbestand und die Grenz-tatbestände...*, op. cit., pg. 64.

porque se trata de una concepción ampliamente superada en la doctrina y jurisprudencia constitucionales. Pero tampoco serviría si tal concepción siguiera siendo dominante. La teoría de la interdicción de la arbitrariedad no es suficiente para demostrar la ineptitud de las normas tributarias para la interpretación teleológica o la analogía. Y, de otro lado, la supuesta falta de estructuras lógico-objetivas en la vinculación a la norma tributaria, haría inaplicable la teoría de la interdicción de la arbitrariedad en Derecho Tributario. Por consiguiente, la clave de estas tesis no está en la concepción que se sostenga del principio de igualdad en términos generales, sino más bien en la posición que se mantenga respecto a la finalidad de las normas tributarias recaudatorias²²¹. A esa cuestión pretendemos dedicar las siguientes páginas.

Debe recordarse, por lo tanto, que la piedra de toque de la teoría de la ineptitud es precisamente la falta de finalidad útil a efectos interpretativos de las normas tributarias recaudatorias. En efecto, y como ya vimos, los partidarios de estas tesis consideran que la finalidad de allegar recursos para la financiación del gasto público no constituye una finalidad operativa, a menos que se sostenga que la interpretación acorde con dicha finalidad es precisamente la que implique un mayor nivel de tributación. Así formulada la tesis de la ineptitud parece difícilmente atacable. Sin embargo, lo cierto es que a esta tesis subyace un error de enfoque, eso a lo que habitualmente suele llamarse un falso problema. En efecto, considerando la finalidad de la norma recaudatoria de una manera tan amplia la solución no podría ser distinta. A la misma solución podría llegarse sobre esta misma base, aplicando un razonamiento semejante, por ejemplo, a las normas penales. Si la finalidad de la pena es la prevención general y especial la interpretación que mejor se compadece con dicha finalidad es precisamente aquella que desemboque en una pena mayor²²². Sin embargo, la lógica más elemental conduce a conclusiones bien distintas.

La norma tributaria además de su finalidad primaria²²³ –allegar recursos para la financiación del gasto público– ostenta también lo que, en ocasiones, ha dado en llamarse «finalidades secundarias». Esas finalidades secundarias se identifican básicamente con el modo en el que el legislador o la ley quieren repartir la carga tributaria entre los obligados a soportarla. Porque conviene no olvidar que el Derecho Tributario no constituye exclusivamente «Derecho público de intervención»

221. La prueba más evidente del acierto de esta reflexión es que parece posible sostener una concepción del principio de igualdad, rigurosamente apegada a la teoría de la interdicción de la arbitrariedad, y mostrarse radicalmente disconforme con las tesis de la ineptitud de la norma tributaria para la interpretación y la integración teleológicas. Éste es el caso del Profesor PALAO, firme partidario de las tesis de LEIBHOLZ pero totalmente alejado de las posiciones de FLUME y KRUSE sobre la interpretación teleológica y la analogía en Derecho Tributario.

222. En sentido muy similar respecto a las normas penales: TIPKE, Klaus, *Die Steuerrechtsordnung Tomo III...*, op. cit., pg. 1262.

223. Algunos partidarios de la teoría de la ineptitud prefieren hablar de «motivo» en lugar de finalidad: KRUSE, Heinrich Wilhelm. DRÜEN, Klaus Dieter, en TIPKE, Klaus; KRUSE, Heinrich Wilhelm, *Kommentar zur Abgabenordnung...*, op. cit. § 4, Tz. 278, Lfg. 96-Oktober 2001. DRÜEN, Klaus-Dieter, *Zur Rechtsnatur des Steuerrechts...*, op. cit., pg. 193. A mi juicio, se trata de una cuestión meramente terminológica que aporta escaso contenido al debate.

sino también «Derecho de reparto». Es decir, la norma tributaria recaudatoria no sólo se orienta a la obtención de ingresos sino que, por el contrario, pretende que la carga tributaria global, es decir el conjunto de recursos tributarios necesarios para la financiación del gasto público, se repartan de una determinada forma, conforme a unos criterios, entre los obligados a soportarla²²⁴. Y no cabe poner en duda que esos criterios de reparto, que constituyen lo que hemos dado en llamar finalidades secundarias, son tan útiles a efectos interpretativos como pueden serlo las finalidades propias de las normas administrativas de policía. Desde esta óptica, la tesis de la ineptitud para la interpretación teleológica de la norma tributaria se desmorona²²⁵. Sin embargo, esta sencilla y lógica respuesta a la teoría de la ineptitud no ha pasado inadvertida a sus partidarios que, en tiempos más recientes, han formulado nuevas críticas, tanto a la tesis del Derecho tributario como Derecho de reparto como a las pretendidas finalidades secundarias de las normas fiscales recaudatorias. De ellas nos ocupamos a continuación.

Los partidarios de la doctrina de la ineptitud alegan que del carácter de Derecho de reparto que se atribuye al Derecho Tributario se derivan tan pocas finalidades factibles para interpretación teleológica, como de su intención meramente recaudatoria²²⁶. De nuevo, la afirmación resulta falsa al referirse, en esta ocasión, a la finalidad del reparto de las cargas públicas en unos términos muy amplios. Es obvio que, de la simple afirmación del carácter de Derecho de reparto del Derecho Tributario no pueden extraerse finalidades concretas y, por lo tanto, manejables para la interpretación. Pero a mi juicio, estas críticas han confundido notablemente la función que puede cumplir el citado carácter de «Derecho de reparto». Obviamente, no se trata de extraer finalidades directamente de ese carácter ¿cómo podría hacerse? Hacer referencia a esa segunda finalidad de la norma fiscal recaudatoria –repartir la carga tributaria entre los contribuyentes– permite poner en entredicho el carácter totalmente arbitrario y carente de referencias lógicas que

-
224. Sobre el carácter del Derecho Tributario de «Derecho público de reparto» (*öffentliches Verteilungsrecht*): WEBER-GRELLET, Heinrich, «Auf den Schultern von Larenz: Demokratisch-rechtsstaatliche Rechtsanwendung und Rechtsfortbildung im Steuerrecht», en *Deutsches Steuerrecht*, 1991, pg. 443. TIPKE, Klaus, *Die Steuerrechtsordnung Tomo III...*, op. cit., pg. 1261; 1263. WEBER-GRELLET, Heinrich, «Die Bedeutung der Rechtsnatur des Steuerrechts für dessen Anwendung und Auslegung», en *Steuer und Wirtschaft*, 1993, pgs. 102-104. En España, aunque de forma no del todo rotunda: RUIZ ALMENDRAL, Violeta; SEITZ, Georg, *El Fraude a la ley tributaria...*, op. cit., pg. 20. RUIZ ALMENDRAL, Violeta, *El Fraude a la Ley Tributaria a examen...*, op. cit., pgs. 44-45.
225. A la tesis de las «finalidades secundarias» ha hecho referencia un importante sector de la doctrina alemana: SCHULZE-OSTERLOH, Joachim, «Zivilrecht und Steuerrecht», en *Archiv für die zivilistische Praxis, Band 190*, 1990, pg. 155. WEBER-GRELLET, Heinrich, *Auf den Schultern von Larenz...*, op. cit., pg. 443. TIPKE, Klaus, *Die Steuerrechtsordnung Tomo III...*, op. cit., pg. 1265-1268. WOERNER, Lothar, *Verfassungsrecht und Methodenlehre im Steuerrecht...*, op. cit., pgs. 228-230. WEBER-GRELLET, Heinrich, *Die Bedeutung der Rechtsnatur des Steuerrechts...*, op. cit., pg. 103. WOERNER, Lothar, *Spielraum der Rechtsanwendung...*, op. cit., pgs. 969-970.
226. VOGEL, Klaus, *Die Besonderheit des Steuerrechts...*, op. cit., pg. 9. KRUSE, Heinrich-Wilhelm, *Steuerpezifische Gründe und Grenzen...*, op. cit., pg. 82. VOGEL, Klaus, *Das ungeschriebene Finanzrecht...*, op. cit., pg. 270. VOGEL, Klaus, *Vergleich und Gesetzmäßigkeit...*, op. cit., pg. 684. SCHÖN, Wolfgang, *Die Auslegung europäischen Steuerrechts...*, op. cit., pg. 26. VOGEL, Klaus, *Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes...*, op. cit., pg. 51. DRÜEN, Klaus-Dieter, *Zur Rechtsnatur des Steuerrechts...*, op. cit., pgs. 210-211.

los partidarios de la teoría de la ineptitud atribuyen a dichas normas. Supone, en definitiva, reconocer que los impuestos recaudatorios no se orientan única y exclusivamente a obtener ingresos para financiar el gasto público, sino que se ocupan también de repartir las cargas públicas conforme a un criterio racional y, en definitiva, justo. Como ha sostenido con acierto RUÍZ ALMENDRAL «...la finalidad de las normas fiscales se encuentra no en el objetivo recaudatorio²²⁷, sino en la manera en que someten a imposición determinados hechos.»^{228 y 229} Por ese motivo, partiendo de la fórmula de reparto elegida por la ley –lo que con afortunada expresión se ha denominado «programa de reparto de cargas» (*Lastenverteilungsprogramm*)²³⁰–, pueden deducirse la finalidades secundarias de la misma que, como ya avanzamos, sí pueden resultar útiles a efectos de la interpretación teleológica.

Sin embargo, tampoco la tesis de las finalidades secundarias resulta aceptable para los partidarios de la teoría de la ineptitud. En este sentido se ha pronunciado, sobre todo, el Profesor VOGEL para quien sólo el «efecto pretendido por la norma en la realidad extrajurídica» (*angestrebte Wirkung des Gesetzes in der außerrechtlichen Wirklichkeit*) puede considerarse una finalidad útil a efectos interpretativos²³¹. Y sobre esa base rechaza que las por él llamadas finalidades estrictamente jurídicas

227. Sin embargo no compartimos que la finalidad de reparto anule por completo la intención recaudatoria como parece deducirse de esta afirmación.

228. Siguiendo a DANZER: RUÍZ ALMENDRAL: RUÍZ ALMENDRAL, Violeta; SEITZ, Georg, *El Fraude a la ley tributaria...*, op. cit., pg. 20. RUÍZ ALMENDRAL, Violeta, *El Fraude a la Ley Tributaria a examen...*, op. cit., pgs. 44-45.

229. Por ese motivo no entendemos bien porque RUÍZ ALMENDRAL sigue en este punto la propuesta del Profesor BIRK. En efecto, señala la Profesora de la Universidad Carlos III de Madrid: «...la única solución para poder interpretar las normas tributarias con fines fiscales es realizar una interpretación conforme a la Constitución, y en concreto con apoyo en el principio de igualdad en la capacidad económica. En este sentido para D. BIRK habría que preguntarse no acerca del fin de la norma, sino de cuál sería la solución más equitativa dentro de la frontera del tenor literal de la norma» (RUÍZ ALMENDRAL, Violeta; SEITZ, Georg, *El Fraude a la ley tributaria...*, op. cit., pgs. 19-20. RUÍZ ALMENDRAL, Violeta, *El Fraude a la Ley Tributaria a examen...*, op. cit., pg. 44). En efecto, la Profesora RUÍZ ALMENDRAL se adscribe a la tesis de BIRK conforme a la cual la falta de criterios teleológicos para la interpretación de las normas tributarias recaudatorias debe suplirse por una interpretación de las mismas conforme a la Constitución, que más que por una solución conforme al fin de la norma se pregunte por una solución justa (BIRK, Dieter, *Verfassungskonforme Auslegung im Steuerrecht...*, op. cit., pg. 305). A mi juicio, aunque de ello me ocuparé más tarde, la posición del Prof. BIRK no sabe justificar razonablemente porqué sustituir una interpretación conforme a la finalidad secundaria de la norma, por una evanescente «solución justa». De hecho, como veremos, la interpretación teleológica no tendrá que acudir en la mayor parte de los casos a la justicia. Pero independientemente de las críticas que puedan formularse al trabajo del Profesor BIRK lo que no se entiende bien es por qué RUÍZ ALMENDRAL se adscribe a una tesis que niega la existencia de finalidades en la norma tributaria recaudatoria siendo que en su propio trabajo se acepta tal interpretación –y por tanto tal existencia de fines– sin mayores problemas. Como botón de muestra nos limitamos a reproducir algunas de sus afirmaciones: «La interpretación teleológica no es sólo la más adecuada, sino que además es la única metodológicamente correcta» (RUÍZ ALMENDRAL, Violeta, *El Fraude a la Ley Tributaria a examen...*, op. cit., pg. 43); «...En suma, cada tributo cumpliría una función dentro del sistema tributario, a partir del cual pueden deducirse sus fines» (RUÍZ ALMENDRAL, Violeta, *El Fraude a la Ley Tributaria a examen...*, op. cit., pg. 45).

230. RUPPE, Hans Georg, «Einführung zum EStG», en HERMANN/HEUER/RAUPACH. *Einkommenssteuer...* op. cit. Band I, Einf. Anm. 639, EK Lfg. 162 Februar 1990.

231. VOGEL, Klaus, *Die Besonderheit des Steuerrechts...*, op. cit., pg. 9. VOGEL, Klaus, *Das ungeschriebene Finanzrecht...*, op. cit., pg. 270. VOGEL, Klaus, *Vergleich und Gesetzmäßigkeit...*, op. cit., pg. 683. VOGEL, Klaus, *Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes...*, op. cit., pg. 48.

— I. Los negocios fiduciarios como alteración artificiosa de los criterios de atribución...

(*innerrechtliche Zielsetzungen*)²³² —que se corresponden con lo que en este trabajo hemos calificado como finalidades secundarias— puedan ser útiles a efectos interpretativos. Para VOGEL estas finalidades internas a la norma se diferencian radicalmente de las «verdaderas finalidades» por varias circunstancias. La primera de ellas, y quizás la más importante, es que, al formar parte del mundo del Derecho, su esclarecimiento precisa de actividad interpretativa lo que hace difícil su verificación. Pero, sigue sosteniendo VOGEL, incluso en aquellos casos en los que pueda determinarse claramente una finalidad ésta sirve, a lo sumo, para dar prioridad a una de las posibles interpretaciones sobre las demás²³³. Lo cierto es que la crítica carece de suficiente entidad. En primer lugar por el hecho de que los trabajos de VOGEL no consiguen justificar porque las que se consideran verdaderas finalidades resultan determinantes para la interpretación teleológica y no, sin embargo, las finalidades estrictamente jurídicas. Por otro lado, es indudable que, en muchas ocasiones, será difícil determinar cuál es la finalidad secundaria de una determinada norma tributaria recaudatoria pero, como ya señalamos más arriba, para ello sirven el resto de criterios de interpretación que se configuran como meramente auxiliares del teleológico. Por otro lado se dice que la confirmación de la existencia de una finalidad determinada puede servir, a lo sumo, para dar preferencia a una posible interpretación sobre otra. Lo cierto es que esta «crítica» sorprende más que ninguna otra. En efecto lo que sostiene VOGEL es cierto pero ¿no es acaso en eso en lo que consiste la interpretación? En efecto, si interpretar es determinar el sentido posible de las palabras conforme o más conforme a la finalidad de la norma parece obvio que las finalidades secundarias (rechazadas por VOGEL) cumplen plenamente su cometido. Seguramente la mejor manera de contrastar la eficacia práctica de la teoría de la ineptitud, y de poner de manifiesto sus carencias, sea ilustrar su aplicación con un ejemplo.

El artículo 20.uno.20 de la LIVA declara exentas las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificable. Sin embargo, la letra a del párrafo tercero de ese mismo número establece que la exención no se extiende a las entregas de terrenos urbanizados o en curso de urbanización realizadas por el promotor de la urbanización. Particularmente, el concepto de «terreno en curso de urbanización» o, para ser más precisos, el momento a partir del cual puede entenderse que un terreno está en curso de urbanización, ha sido objeto de una encendida polémica que dista mucho de estar cerrada. El problema hermenéutico que plantea la exención deriva del hecho de que el proceso urbanizador, despojando al término ahora de cualquier consideración técnica, se ordena en fases diversas. En todo caso, y por lo que aquí interesa, la polémica esencial consiste en

232. VOGEL, Klaus, *Vergleich und Gesetzmäßigkeit...*, op. cit., pg. 687. En ese mismo trabajo, y en otros anteriores y posteriores, se refiere a este mismo concepto con otras expresiones como «intenciones»: VOGEL, Klaus, *Vergleich und Gesetzmäßigkeit...*, op. cit., pg. 688, o «preconcepciones del fin» (*Zielvorstellungen*): VOGEL, Klaus, *Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes...*, op. cit., pg. 49;51.

233. VOGEL, Klaus, *Die Besonderheit des Steuerrechts...*, op. cit., pg. 9, aunque en términos parcialmente distintos. VOGEL, Klaus, *Vergleich und Gesetzmäßigkeit...*, op. cit., pg. 688. VOGEL, Klaus, *Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes...*, op. cit., pg. 51.

determinar si para poder considerar a un terreno como «en curso de urbanización» es necesario que hayan comenzado las operaciones materiales de transformación de la topografía del terreno o si, por el contrario, el inicio de la urbanización puede situarse en un período anterior que se identifique, no ya tanto con el aspecto puramente material de las obras de urbanización sino, más bien, con determinadas actuaciones previas que exigen la formalización de los instrumentos de planeamiento (*v. gr.* aprobación del correspondiente Plan Parcial, constitución de la Junta de Compensación, aprobación del proyecto de urbanización). De ahí que se haga referencia a los conceptos «material y formal»²³⁴ de «terrenos en curso de urbanización».

Por lo tanto a la expresión «terrenos en curso de urbanización» puede atribuírsele, al menos, dos sentidos posibles. El primero, y más amplio, que entiende que la urbanización empieza antes de acometerse las operaciones de transformación física del terreno. El segundo, más restringido, prefiere fijar el inicio del proceso, precisamente, cuando se acometen dichas operaciones de transformación. Ninguna interpretación –que se pretenda lógica– puede limitarse a seleccionar, sin más, alguno de los sentidos posibles de la expresión, en aras de una pretendida «interpretación jurídica» o «interpretación literal». Por el contrario, el sentido posible de la expresión que sea más conforme con la finalidad de la exención que reconoce el art. 20.uno.20º LIVA será el resultado lógico de una interpretación ajustada a los parámetros que dicta no sólo la lógica sino, sobre todo, el propio ordenamiento jurídico.

Si aplicáramos la teoría de la ineptitud a un caso como el que se nos presenta sería difícil determinar conforme a qué criterios seleccionar la interpretación adecuada del término «terrenos en curso de urbanización»²³⁵. Luego veremos cuál sería la solución propuesta, posiblemente, por esta corriente doctrinal, de la que extraeremos la base para formular la crítica de mayor fundamento contra la misma.

Sin embargo, volviendo, a nuestra construcción creo que es posible resolver el supuesto satisfactoriamente haciendo uso, además, de la interpretación teleológica

234. En la doctrina suele hacerse referencia al concepto «jurídico» de urbanización y no tanto al formal. En este sentido: RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús, «El Impuesto sobre el Valor Añadido en las Operaciones Inmobiliarias», *Pamplona: Aranzadi*, 2002, pg. 60. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús, «El concepto de «terrenos en curso de urbanización» en el Impuesto sobre el Valor Añadido: se perpetúa una situación de grave inseguridad jurídica», en *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 15, 2003, pg. 5 y ss. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús, «El Impuesto sobre el Valor Añadido en las operaciones urbanísticas: nuevos criterios en la doctrina administrativa. Resolución comentada: Resolución de la Dirección General de Tributos de 17 de junio de 2005», en *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 21, 2005, pg. 23. Creemos que resulta más correcto, desde una perspectiva metodológica, referirse a un concepto «formal» por razones que se expondrán más adelante.

235. Y en un caso como el propuesto la imposibilidad sería más acusada para este sector doctrinal en la medida en que el Impuesto sobre el Valor Añadido es tomado, frecuentemente, como ejemplo para demostrar la falta de estructuras lógico-objetivas en la imposición. KRUSE, siguiendo al *Bundesfinanzhof*, señala en este sentido lo siguiente: «Los impuestos sobre el tráfico, incluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, no tienen ningún sentido profundo al margen de proporcionar dinero al Estado» (KRUSE, Heinrich-Wilhelm, *Steuerpezifische Gründe und Grenzen...*, *op. cit.*, pg. 78).

— I. Los negocios fiduciarios como alteración artificiosa de los criterios de atribución...

en los términos referidos con anterioridad. Ante los diversos sentidos posibles de la expresión «terrenos en curso de urbanización» parece evidente que la finalidad prioritariamente recaudatoria del Impuesto sobre el Valor Añadido poco puede aportar en el proceso de interpretación de dicho término. Lo mismo cabría decir del carácter de reparto del Derecho Tributario. Se trata, como ya señalamos, de criterios inadecuados o imprecisos para indicar la finalidad de la norma. Ante esta eventualidad, debe buscarse la finalidad secundaria de la norma, es decir, la finalidad perseguida por el legislador o por la ley al establecer la excepción que comentamos. En este caso la jurisprudencia, ha sabido deducir la finalidad secundaria de la norma de forma más o menos precisa. En este sentido, la STS de 19 de abril de 2003 señala: «Es muy reveladora, a los efectos del presente estudio, lo que se dice en este aspecto en la Exposición de Motivos de la Ley 30/1985, del IVA, epígrafe V, Exenciones, en el que se afirma que “siguiendo los criterios establecidos en el artículo 13, B), h), de la Sexta Directiva, la Ley exonera las entregas de terrenos que no sean inmediatamente aptos para la edificación. Con el fin de evitar la ruptura de la cadena de deducciones en las fases intermedias del proceso de producción de edificaciones, se dispone que la exención no se extenderá a los terrenos en los que existan edificaciones en curso de construcción ni a las primeras transmisiones de terrenos urbanizados”. Y al inicio del párrafo siguiente se destaca que la finalidad de esta medida responde al criterio de “someter a gravamen efectivo exclusivamente el proceso de producción de las edificaciones”, por lo que a continuación se justifica la exoneración de las segundas y ulteriores transmisiones de edificaciones, cuyo proceso de construcción hubiese concluido, en concordancia con lo establecido en el artículo 13, B), g), de la Sexta Directiva.»²³⁶ Así, la norma pretende distinguir entre el tráfico del suelo que no cuenta con transformación industrial de ningún tipo (terrenos desnudos²³⁷), exento de IVA y sujeto a TPO, y el tráfico de un suelo que, como consecuencia de la acción humana, es susceptible de «aprovechamiento constructivo», sujeto a IVA²³⁸. Aun cuando esta finalidad no esté exenta de algunas críticas²³⁹, lo cierto es que resulta determinante que los terrenos no incorporen valor adicional alguno, lo que impide considerar su transmisión en un impuesto que pretende recaer sobre el consumo teniendo en cuenta las distintas fases del proceso productivo en las que se añade valor al bien o que, por el contrario, y como consecuencia directa de la acción humana, sí pueda detectarse un valor añadido, por mucho que éste pueda resultar ideal o artificial²⁴⁰. Y es precisamente con esta finalidad con la que debe ponerse

236. En el mismo sentido se han pronunciado las SSTs de 11 de octubre de 2004 y 8 de noviembre de 2004.

237. Expresión que tomamos de VARONA ALABERN, José Enrique, «El sector inmobiliario en el Impuesto sobre el Valor Añadido», Valladolid: Lex Nova, 1991, pg. 277.

238. Esta posición es mayoritaria en la doctrina: VARONA ALABERN, José Enrique, *El sector inmobiliario...*, op. cit., pg. 27. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús, *El Impuesto sobre el Valor Añadido...*, op. cit., pg. 54. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús, *El concepto de «terrenos en curso de urbanización»...* op. cit., pgs. 5 y ss. En este sentido se ha pronunciado también el TEAC: Resoluciones de 12 de junio de 1997, 9 de julio de 1997 y 21 de octubre de 1998.

239. En contra de esta explicación GARCÍA GIL y GARCÍA GIL alegan que en ocasiones, en los terrenos rústicos, se realizan importantes inversiones (GARCÍA GIL, José Luis; GARCÍA GIL, Francisco Javier, *Tratado del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Relaciones con el IVA. Jurisprudencia. Casos prácticos*. Madrid: DIJUSA, 2000, pg. 143).

240. Ésta es la explicación, muy precisa, que puede verse en VARONA ALABERN, José Enrique, *El sector inmobiliario...*, op. cit., pg. 277.

en conexión la excepción referida a los «terrenos en curso de urbanización». En definitiva la clave está en saber si se está transmitiendo un terreno sin transformación alguna y carente de valor añadido (transmisión exenta de IVA y sujeta a TPO) o si, por el contrario, existe alguna preparación de dicho terreno que añade valor al mismo y justifica su sujeción al IVA. En definitiva interpretar el término, partiendo de su finalidad, consiste en determinar cuál de los sentidos posibles del mismo permite excluir del IVA transmisiones de terrenos que no incorporan valor añadido alguno y que, por lo tanto, deben someterse al impuesto que grava el tráfico civil de bienes, es decir, el ITPyAJD.

Y aunque el momento en que se añade valor al terreno en el proceso de urbanización parece discutible, desde una perspectiva estrictamente económica²⁴¹, parece que la creación de valor añadido no se inicia necesariamente con la acometida de las obras de urbanización sino que la mera incorporación del terreno al proceso urbanizador –desde una perspectiva jurídica– ya implica esa creación²⁴². De ese modo, puede concluirse que el concepto formal de «terrenos en curso de urbanización» es quizás el que mejor se cohonestaba con la finalidad de la norma de exención descrita y sus excepciones.

Ahora debe analizarse este mismo supuesto desde la perspectiva de la teoría de la ineptitud. Es obvio que al negar la existencia de una finalidad precisa en las normas fiscales recaudatorias, el razonamiento que hemos desarrollado más arriba, sobre la base precisamente de esa finalidad, no sería viable. Ante la diversidad de sentidos posibles de una expresión legal, la teoría de la ineptitud se ve obligada a forjar criterios que permitan proporcionar una solución para el caso concreto. Y, careciendo la norma de finalidad, la elección se complica enormemente.

Una primera solución, sostenida en la actualidad básicamente por el Profesor BIRK²⁴³, pretende sustituir la interpretación teleológica –inviabile según su parecer–

241. La jurisprudencia ha sostenido recientemente que sólo la transformación material del terreno añade valor al mismo, luego el entendimiento material del término «terrenos en curso de urbanización» parecería el más acorde con la finalidad de la norma de exención estudiada y sus excepciones. En este sentido la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de abril de 2003: «...el hecho de que un proyecto de urbanización esté en fase de ejecución, en el sentido urbanístico del término, para lo cual es relevante, por supuesto, que exista Junta de Compensación, no es bastante para declarar la exención, pues ésta lo que prima es la preparación material del suelo para la construcción de viviendas.»

242. En este sentido: RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús, *El Impuesto sobre el Valor Añadido...*, op. cit., pg. 60. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús, *El concepto de «terrenos en curso de urbanización»...*, op. cit. pgs. 5 y ss. En el mismo sentido parece pronunciarse la Sentencia de la Audiencia Nacional de 1 de junio de 2001: «La anterior conclusión viene además avalada por el contenido de las escrituras en que se formaliza la transmisión; en ella se hace una referencia expresa a la calificación urbanística de las parcelas adquiridas por la recurrente, al tiempo que se aprobaba el Plan Parcial y el Proyecto de Urbanización la cual ha sido tenida en cuenta para su valoración, como lo demuestra la existencia de una cláusula, contenida en la misma escritura, en virtud de la cual, si las fincas perdieran la calificación que tienen en el momento del otorgamiento, la adjudicación quedará sin efecto; y esa estimación, que incluye el mayor valor de las fincas como consecuencia de la aprobación de los instrumentos del planeamiento urbanístico mencionados, ha sido aceptada por la administración tributaria para determinar la base imponible del ITP, como resulta de la comprobación de valor de la oficina liquidadora, en la que se califica a las fincas como parcela.»

243. Aunque ésta parecía ser también la posición inicial de VOGEL (VOGEL, Klaus, *Die Besonderheit*

por una interpretación conforme a la Constitución. De ese modo, sostiene BIRK, debe sustituirse la pregunta «¿cuál es la finalidad de la norma?» por la siguiente: «¿cuál es la solución justa dentro de la frontera del tenor literal de la norma?»²⁴⁴. Ello implica, como ya había advertido el Profesor VOGEL años antes²⁴⁵, que la competencia para la creación de Derecho (*Rechtschöpfungskompetenz*) del que aplica el Derecho Tributario se amplía frente a la que es propia de otras ramas del ordenamiento jurídico²⁴⁶. En efecto, señalan estos autores, en las demás ramas del Derecho Público de intervención —señaladamente en el Derecho Administrativo— el aplicador se ve constreñido por el «programa teleológico» de la norma, es decir, por su finalidad, algo que, obviamente, no puede ocurrir en las normas tributarias recaudatorias. Lo cierto es que las construcciones, prácticamente coincidentes, de VOGEL y BIRK no convencen. En primer lugar porque, como creemos haber demostrado, desprecian las finalidades secundarias de la norma fiscal recaudatoria. En segundo lugar, porque no se alcanza a entender cuáles son las ventajas de sustituir un juicio sobre la adecuación de una interpretación a la finalidad secundaria de la norma por otro, centrado exclusivamente en la solución «justa». A las dificultades propias de cualquier apelación a la «justicia» debe añadirse que, en determinados impuestos menos apegados al principio de capacidad económica que los que recaen sobre la renta (señaladamente los impuestos sobre el consumo) puede ser difícil formular un juicio sobre cuál sea la solución más justa²⁴⁷. Esta reflexión

des Steuerrechts..., op. cit., pg. 9) abandonada en trabajos posteriores. A esta posición se ha sumado, recientemente, en la doctrina española, con remisión expresa a los trabajos de VOGEL y BIRK: RUIZ ALMENDRAL, Violeta; SEITZ, Georg, *El Fraude a la ley tributaria...*, op. cit., pgs. 19-20. RUIZ ALMENDRAL, Violeta, *El Fraude a la Ley Tributaria a examen...*, op. cit., pg. 44. Ya hemos expuesto más arriba nuestro parecer sobre las contradicciones internas en los trabajos de RUIZ ALMENDRAL.

244. BIRK, Dieter, *Verfassungskonforme Auslegung im Steuerrecht...*, op. cit., pg. 305.

245. VOGEL, Klaus, *Die Besonderheit des Steuerrechts...*, op. cit., pg. 10.

246. BIRK, Dieter, *Verfassungskonforme Auslegung im Steuerrecht...*, op. cit., pg. 305.

247. No sorprende, en este sentido, que cuando BIRK trata de aplicar su construcción a casos concretos, se refiera particularmente a un problema de interpretación de la Ley del Impuesto sobre la Renta alemán (*Einkommensteuergesetz*): BIRK, Dieter, *Verfassungskonforme Auslegung im Steuerrecht...*, op. cit., pg. 307. No queremos decir con esto que no subsistan en nuestro sistema tributario figuras cuya finalidad (al margen de la estrictamente recaudatoria) sea difícil de determinar. Creo que un ejemplo clarísimo de la tal figura lo constituye el gravamen gradual del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, del que se ha dicho, con total acierto a mi juicio: «Los impuestos indirectos sobre el tráfico no empresarial son el residuo de un sistema tributario decimonónico donde los impuestos personales sobre la renta no habían cobrado carta de naturaleza, no existía impuesto sobre el patrimonio y el tráfico mercantil no había alcanzado el desarrollo que tiene en una sociedad industrial. No es extraño, pues, que en su ámbito se planteen difíciles problemas de calificación de hechos imponibles en los que el debate se polariza en torno a frías exégesis puramente literalistas, más atentas al juego de las palabras y a sus imaginarios matices, que a la justicia que debe latir en el fondo de toda opinión en Derecho. Si alguna culpa hay en ello no es directamente imputable a los estudiosos ni a los intérpretes de la Ley, sino a la propia subsistencia de unos gravámenes que tendrían mejor acomodo en el baúl de los recuerdos, por ser difícilmente encajables en esquemas actuales de justicia tributaria con los que abiertamente chocan» (SIMÓN ACOSTA, Eugenio, «La tributación de los préstamos hipotecarios antes y después de su reforma en la Ley de Presupuestos de 1988», en *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 200, 1989, pg. 479; y, de nuevo, en SIMÓN ACOSTA, Eugenio, «El préstamo hipotecario en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados», en *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 379, 1999, pg. 3). Ese carácter artificioso, en relación con todos los impuestos sobre el tráfico patrimonial, ha sido puesto de manifiesto recientemente por el Profesor FALCÓN: FALCÓN Y TELLÁ, Ramón, «Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados», *Madrid: Iustel*, 2005, pg. 16.

puede ilustrarse fácilmente con el recurso a nuestro ejemplo. Desde luego a la expresión «terrenos en curso de urbanización» pueden atribuírsele dos sentidos diversos; como ya estudiamos, un sentido formal y otro material. Y la pregunta surge casi de inmediato ¿cuál de esos dos sentidos desemboca en la solución más justa? La verdad es que no merece la pena invertir esfuerzos en aclarar semejante cuestión. Y con esta afirmación no pretendemos adscribirnos a las corrientes doctrinales que sostienen que el principio de capacidad económica no sólo es indeterminado sino además indeterminable²⁴⁸. Lo único que pretendemos poner de manifiesto es que sustituir determinadas finalidades de las normas tributarias –en ocasiones muy claras– por la concepción de justicia que ostente el aplicador de dicha norma no parece reportar beneficio o ventaja alguna.

Por otro lado, no todos los partidarios de la teoría de la ineptitud desembocan en la necesidad de una interpretación conforme a la Constitución de las normas tributarias recaudatorias. Por el contrario, la teoría de la ineptitud se ha movido en los últimos años por derroteros bien distintos. En este sentido debe hacerse particular referencia, una vez más, a la posición del Profesor VOGEL. A partir de la década de los ochenta el Profesor de la Universidad de Munich cambia su posición radicalmente. Sin abandonar la teoría de la ineptitud, cambia notablemente las consecuencias que extrae de la misma. En estas obras desaparece por completo la referencia a la «competencia ampliada para la creación de Derecho» a la que hicimos referencia más arriba. Por el contrario, la ineptitud para la interpretación teleológica del Derecho Tributario, desemboca en que la Administración deba procurar, en este ámbito, un mayor apego a la ley y su «dicción literal» (*auf das Gesetz und seinen Wortlaut verwiesen*) que en el resto de intervenciones administrativas orientadas a un fin²⁴⁹. Como veremos en el próximo apartado de este trabajo la «interpretación literal» no es más que un sofisma, un modo de interpretar, no sólo inadecuado, sino además imposible. Sin embargo podemos adelantar algunas conclusiones contrastando la posición del «segundo VOGEL» con el ejemplo que hemos manejado hasta el momento. Al contrastar esta tesis con el ejemplo ya descrito surge de inmediato una cuestión ¿cuál de los sentidos posibles de la palabra «en curso de urbanización» –formal o material– es el más apegado al «tenor literal de la ley?». Y ésta es una pregunta que encuentra difícil respuesta pues ambos sentidos son conformes con dicho tenor literal. Y es precisamente en este callejón sin salida, donde la teoría de la ineptitud demuestra su verdadera entidad. Ante la imposibilidad de determinar cuál de los sentidos posibles de la expresión es el que se corresponde mejor con el tenor literal de la norma, lo habitual es que se recurra al sentido jurídico-privado del término, desembocándose, de ese modo, en una interpretación conforme al Derecho Privado. Y adviértase que esta conclusión final es perfectamente coherente con la idea, ya expuesta con anterioridad, y sostenida

248. Además, hemos tenido ocasión de criticar dichas tesis en ocasiones anteriores: BÁEZ MORENO, Andrés, *Normas Contables...*, *op. cit.*, pgs. 204-208.

249. VOGEL, Klaus, *Das ungeschriebene Finanzrecht...*, *op. cit.*, pg. 270. VOGEL, Klaus, *Vergleich und Gesetzmäßigkeit...*, *op. cit.*, pg. 684. VOGEL, Klaus, *Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes...*, *op. cit.*, pg. 49.

ampliamente por los partidarios de la teoría de la ineptitud, de que las normas tributarias conectan consecuencias jurídicas (fiscales) a un presupuesto de hecho pero no lo regulan²⁵⁰. De ese modo el círculo queda cerrado. La imposición recaudatoria es siempre arbitraria y la atribución de consecuencias fiscales a un presupuesto de hecho carece de cualquier lógica objetiva más allá de la obtención de ingresos para la financiación del gasto público. Esa falta de lógica interna imposibilita la interpretación teleológica. De ese modo, la contrapartida del carácter enteramente arbitrario de la imposición es una sujeción más estricta a la ley y su «letra» que, a falta de otros criterios, se identifica con un apego estricto a los conceptos e interpretaciones procedentes del Derecho Privado, algo perfectamente coherente con la idea de que la norma fiscal no regula, sino que en cierto modo se sitúa como una consecuencia anexa a los actos y negocios jurídico-privados. De hecho éste puede ser el razonamiento que subyace a una importante línea jurisprudencial en torno al concepto de terrenos en curso de urbanización. Se opta por el concepto formal, precisamente por el hecho de que ese es el previsto en la normativa jurídico-administrativa; en definitiva se cree que ese es el único concepto «jurídico» de terrenos en curso de urbanización. Así ha señalado la jurisprudencia: «*La disposición transitoria tercera del Texto Refundido de la Ley del Suelo de 1976 estableció que los planes parciales (equiparables a todos los efectos a los Planes de Ordenación Urbanos de los Centros de Interés Turístico Nacional) estaban en curso de ejecución, en el sistema de compensación, cuando se hubieren aprobado por el órgano urbanístico competente la constitución de la Junta de Compensación. [...] De lo razonado se deduce que en los ámbitos urbanísticos, "en curso de edificación" es una situación que se produce, entre otras causas cuando existe un plan parcial en curso de ejecución.*»²⁵¹ Adviértase que se ha llegado a una conclusión semejante a la propuesta por nosotros. Sin embargo el razonamiento que conduce a esa conclusión es totalmente distinto. Estas sentencias optan por un concepto formal de «terreno en curso de urbanización» porque tal concepto es el que se deduce de la normativa jurídico-administrativa algo que, bajo nuestro punto de vista, es completamente irrelevante en el caso.

En definitiva, las tesis de la ineptitud muestran en sus conclusiones el apego a un positivismo radical²⁵², muy vinculado a las corrientes iusprivatistas del Derecho Tributario²⁵³, y que desembocan en interpretaciones eventualmente contrarias a las

250. FLUME, Werner, *Der gesetzliche Tatbestand und die Grenzstatbestände...*, op. cit., pg. 64. KRUSE, Heinrich-Wilhelm, *Steuerpezifische Gründe und Grenzen...*, op. cit., pgs. 75-76.

251. En este sentido las SSAN de 2 de abril de 1998 y 16 de mayo de 2000. En el mismo sentido se han pronunciado otras Sentencias de la Audiencia Nacional aunque en las mismas no se contiene argumentación alguna que apoye el recurso a la normativa urbanística, acudiéndose a la misma sin más: SSAN de 1 de junio de 2001, 18 de julio de 2001, 15 de marzo de 2002 y 12 de abril de 2002.

252. Esta idea ya ha sido advertida por la doctrina: WEBER-GRELLET, Heinrich, *Auf den Schultern von Lorenz...*, op. cit., pg. 443. PALAO TABOADA, Carlos, *Tipicidad e igualdad...*, op. cit., pg. 231.

253. Nos referimos, en concreto, a la llamada «Escuela de Bonn» encarnada en las figuras de FLUME, KNOBBE-KEUK y, más recientemente, Wolfgang SCHÖN. Aunque la propia existencia de dicha «Escuela» es discutida en la doctrina alemana —véase a este respecto la polémica entre WEBER-GRELLET (WEBER-GRELLET, Heinrich, «Die Bonner Schule. Anmerkungen zur Gedächtnisschrift für Brigitte Knobbe-Keuk», en *Finanz-Rundschau*, 1998, pgs. 35-40) y GROH (GROH, Manfred, «Zu den Bemerkungen zur Bonner Schule von Weber-Grellet, FR 1998, 35», en

finalidades secundarias de las normas en cuestión. Respecto a la inexistencia de finalidad ya nos hemos pronunciado críticamente en este epígrafe. En el siguiente, trataremos de demostrar la imposibilidad lógica de un «criterio de interpretación literal».

4.3.3. *Sobre los perturbadores conceptos de «interpretación literal», «restrictiva» y «extensiva»*

Por último, y antes de pasar al análisis concreto del método aplicativo propuesto, deben aclararse –o más bien rechazarse– algunos conceptos de manejo habitual en nuestra doctrina y que pueden ensombrecer notablemente el correcto funcionamiento del mismo. Me refiero, en concreto, al llamado método o criterio de interpretación literal del que derivan los no menos perturbadores conceptos de la «interpretación restrictiva» y «extensiva». Este carácter perturbador salta a la vista si se reflexiona mínimamente sobre la propuesta metodológica expuesta hasta ahora.

Si realizamos una primera aproximación al concepto de lo literal, más desde una perspectiva intuitiva que científica, parece no existir ninguna duda en el sentido de que dicha literalidad, en definitiva la fórmula lingüística que es el vehículo de expresión de cualquier norma, debe ser determinante en su interpretación. Esta afirmación creo que difícilmente puede rebatirse. No obstante a partir de esta obviedad, no pueden extraerse las conclusiones apuntadas en su día por SAVIGNY, cuyo arrastre histórico sigue impidiendo seriamente, en nuestros días, el desarrollo de una teoría de la interpretación coherente. En efecto, se recordará, que la labor interpretativa, en la obra del maestro alemán, se encauza a través de cuatro «métodos o criterios» de interpretación: el gramatical, el lógico, el sistemático y el histórico²⁵⁴. Y aunque el propio SAVIGNY señala que estos cuatro criterios no conducen a cuatro clases de interpretación, sino a diferentes actividades que tienen que actuar unidas para conseguir la interpretación, lo cierto es que la doctrina posterior –y hasta nuestros días– no parece haber tomado nota de esa advertencia. Así los conceptos «interpretación literal» o «criterio de interpretación literal» son absolutamente frecuentes en nuestra doctrina²⁵⁵. Estos conceptos y las ideas que en ellos laten resultan profundamente perturbadores como trataremos de razonar a continuación.

En este punto vuelve a adquirir una importancia determinante la distinción entre enunciado literal de la ley y sentido posible de las palabras. Es obvio que toda norma se construye mediante expresiones lingüísticas coordinadas, que anudan a

Finanz-Rundschau, 1998, pgs. 557-559)– lo cierto es que entre los discípulos de primera y segunda generación de Werner FLUME se aprecia un apego incondicional a las categorías y conceptos del Derecho privado. Sobre estas tendencias tendremos ocasión de volver más adelante.

254. SAVIGNY, Friedrich Karl von, *System des heutigen Römischen Rechts*. I. Berlin: Veit, 1840, pg. 213 (citado por TIPKE, Klaus, *Die Steuerrechtsordnung* Tomo III..., *op. cit.*, pg. 1240).

255. Tratándose de doctrina unánime no creo necesario recoger de forma pormenorizada citas bibliográficas de apoyo.

— I. Los negocios fiduciarios como alteración artificiosa de los criterios de atribución...

un presupuesto de hecho una consecuencia jurídica. El problema de la interpretación —y el de la ciencia jurídica en general— es que el Derecho no utiliza un lenguaje formalizado, de modo que a cada uno de esos enunciados legales corresponden, normalmente, varios sentidos posibles que pueden dar lugar, como es obvio, a varios resultados de la actividad interpretativa²⁵⁶. Y es precisamente este extremo el que justifica la inconsistencia teórica del sedicente «criterio de interpretación literal». Si cada uno de esos sentidos posibles son reconducibles a la expresión literal de la norma —porque derivan de él— ¿cómo puede afirmarse que uno de ellos es el sentido literal o el más acorde con el criterio literal de interpretación? La respuesta a este interrogante es sencilla: todos son conformes con el criterio literal, en el sentido de que todos derivan de la expresión literal, pues son sentidos posibles de dicha expresión. De esa manera se llega a la conclusión que, de uno u otro modo, venimos adelantando en las páginas anteriores. El literal no es un criterio de interpretación que pueda ponerse en pie de igualdad conceptual con el resto de criterios clásicos. Antes al contrario el lugar de lo literal en el proceso interpretativo es anterior a la real aplicación del resto de criterios y consiste, precisamente, en determinar qué sentidos posibles puede tener una expresión literal normativa. Posteriormente, y como ya sabemos, el resto de criterios ayudarán a determinar la finalidad de la norma y, a partir de dicha finalidad, a seleccionar el sentido posible conforme, o más conforme, a dicha finalidad. Así parece bastante evidente que el concepto de «criterio de interpretación literal» y algunas expresiones de uso común (p. ej. *interpretación contra el tenor literal*)²⁵⁷ pierden todo su sentido.

Conviene no confundir la idea que acabamos de exponer con la tesis —sostenida frecuentemente en la doctrina más reciente— de la «insuficiencia de la interpretación literal». Se dice, en este sentido, que el resto de criterios de interpretación son formas de superar las consecuencias —a veces poco deseables— a las que puede conducir la «interpretación literal». Así se explican afirmaciones como las siguientes: la interpretación debe tener en cuenta el espíritu y finalidad de la norma *«incluso para superar los resultados de la interpretación literal»*²⁵⁸, o *«...una interpretación que no se pregunta por la finalidad de la norma y se contenta con lo puramente lingüístico o conceptual resulta siempre incompleta.»*²⁵⁹ Existe una diferencia esencial entre estas críticas y la posición manifestada más arriba. La doctrina critica aquí la insuficiencia de la llamada «interpretación literal» pero, en todo caso, parece en-

256. Y, como se ha puesto de manifiesto en la doctrina alemana, todas las expresiones normativas —salvo quizás las que se refieren a cifras— son polisémicas: TIPKE, Klaus, *Die Steuerrechtsordnung*, Tomo III..., *op. cit.*, pg. 1245.

257. Como señaló PAULICK hace algunos años, lo que generalmente se conoce como «interpretación contra el tenor literal de las normas» puede calificarse como actividad de integración: PAULICK, Heinz, «Auslegung und Rechtsfortbildung im Steuerrecht», en *Die Auslegung der Steuergesetze in Wissenschaft und Praxis. Gedenkschrift für Armin Spitaler*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 1965, pg. 185. En el mismo sentido recientemente: KRUSE, Heinrich Wilhelm. DRÜEN, Klaus Dieter, en TIPKE, Klaus; KRUSE, Heinrich Wilhelm, *Kommentar zur Abgabenordnung...*, *op. cit.* § 4, Tz. 266, Lfg. 96-Okttober 2001.

258. RUÍZ ALMENDRAL, Violeta; ZORNOZA PÉREZ, Juan José, *Interpretación, calificación...*, *op. cit.*, pg. 28.

259. TIPKE, Klaus, *Die Steuerrechtsordnung*, Tomo III..., *op. cit.*, pg. 1246.

tender que ésta es viable. Por el contrario, como ya hemos señalado, entendemos nosotros que hablar de interpretación literal es estructuralmente inviable pues no parece posible identificar, *a priori*, un sentido posible de una expresión «más acorde a la literalidad».

Y una vez aclarada la inconsistencia teórica del concepto de interpretación literal decaen por el mismo motivo otro par de conceptos de uso habitual en nuestra doctrina y que han dado lugar a algunas polémicas, ciertamente estériles, en los últimos años²⁶⁰. Me refiero a los conceptos de interpretación restrictiva y extensiva. Los conceptos de interpretación restrictiva y extensiva se manejan, generalmente, en relación con el llamado «tenor literal de la ley» es decir, con el sentido literal de la norma. Aun cuando las realidades que pretenden expresar los conceptos de «interpretación extensiva y restrictiva» no resultan unívocas en la ciencia jurídica²⁶¹, lo cierto es que podemos centrarnos en una de ellas que es la más común y que, además, parece especialmente perturbadora. Nos referimos a aquel modo de entender estos conceptos tomando como referencia un pretendido sentido literal. En esta línea sería extensiva la interpretación que provocara la aplicación de la norma a un grupo de hechos más amplio que la que derivaría de la aplicación de dicho «sentido literal». Por el contrario la interpretación que desembocase en una aplicación de la norma a un grupo de supuestos más reducido que aquel que se derivaría de un sentido literal de la norma merecería el calificativo de restrictiva²⁶². El problema de estos conceptos salta a la vista. Se habla de restricción o extensión en relación con una magnitud fija: el sentido literal o sentido derivado de un criterio literal de interpretación. Pero, como ya señalamos con anterioridad esa magnitud (sentido literal) o conforme al criterio literal no es que no sea fija, como a veces se ha alegado en la doctrina para hacer frente a estos conceptos²⁶³, sino que sencillamente no existe. De ese modo la conclusión es evi-

260. Me refiero al intento, casi obsesivo, de la doctrina española por distinguir la integración analógica de la interpretación extensiva. Una muestra paradigmática de lo artificioso y alambicado de esta polémica puede verse en: GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, *La interpretación de las normas tributarias...*, op. cit., pgs. 47-56.

261. En este sentido, ENGISCH descubre hasta cuatro significados diferentes del par de conceptos interpretación extensiva- interpretación restrictiva: ENGISCH, Karl, *Introducción al pensamiento jurídico...*, op. cit., pgs. 129-136.

262. En este sentido, resulta muy ilustrativa la definición de estos conceptos que puede encontrarse en VANONI, a pesar de ser el autor italiano un firme detractor de esta distinción: «*Suelen distinguirse tres clases de interpretación, según la relación existente entre el texto de la ley y el sentido que el intérprete atribuye a la norma. Existe interpretación declarativa cuando el intérprete atribuye a la norma el valor que resulta evidente del significado literal de las palabras que el intérprete "declara" y explica. Se habla de interpretación restrictiva cuando a la norma se atribuye un contenido más restringido del que parece tener en principio la expresión adoptada, y ello en base a (sic) la idea de que la ley plusdixit quam voluit* (en negrita en la edición manejada). Por el contrario, cuando se considera que la fórmula del precepto legislativo no expresa plenamente la idea que la informa (minus dixit quam voluit) (en negrita en la edición manejada) se alude a la interpretación extensiva» (VANONI, Ezio, *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*. Traducción y estudio introductorio de Juan MARTÍN QUERALT. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1973, pg. 335).

263. Me refiero en concreto al Profesor CALVO ORTEGA que es quien quizás haya profundizado más en estos conceptos, al menos en la doctrina española. Señala CALVO: «...la calificación de extensiva o restrictiva se hace en relación con el sentido literal de la norma, cuando en realidad este sentido no es algo ni definitivo ni fijo ni inmutable» (CALVO ORTEGA. Rafael, «La interpretación de las exenciones tributarias», en *Hacienda Pública Española*, núm. 13, 1971, pg. 122).

— I. *Los negocios fiduciarios como alteración artificiosa de los criterios de atribución...*

dente; puesto que no existe magnitud o criterio respecto del que predicar la extensión o la restricción, los conceptos de interpretación extensiva o restrictiva carecen de cualquier utilidad²⁶⁴.

Obviamente este par de conceptos adquieren una relevancia muy distinta si se desvinculan del supuesto sentido literal o, con mayor corrección, del sentido posible de las palabras. En este sentido sería interpretación extensiva aquella que, conforme a la finalidad de la norma, abarcara más supuestos que el sentido posible de las palabras más amplio atribuible a la expresión literal de la ley. Por el contrario se hablaría de interpretación restrictiva si se tomara un sentido posible, no incluido entre aquellos que derivan de la expresión literal de la ley, que implicara la inaplicación de la norma a un supuesto de hecho concreto (cuando cualquiera de los sentidos posibles suponían su aplicación) y ello, de nuevo, conforme a la finalidad de la norma. Pero, obviamente, esta actividad al quedar al margen del sentido posible de las palabras no merecería el calificativo de interpretativa sino que se trataría más bien de una operación de integración analógica o restricción teleológica²⁶⁵.

4.3.4. *La teoría de la «presunción de interpretación coincidente»*

La asunción del planteamiento metodológico de LARENZ ayuda a ubicar correctamente el problema de los conceptos jurídico-privados en el presupuesto de hecho de las normas tributarias y, en general, de la interpretación de las normas tributarias. Desde luego, y ya lo hemos visto, la tesis permite fijar un límite preciso y practicable a la actividad interpretativa en materia tributaria, superando los excesos de la llamada «literatura de la emancipación» a los que ya hemos hecho referencia. Pero, igualmente, la asunción de esta tesis permite encauzar la discusión sobre el problema de los conceptos privados en las normas tributarias. Porque, si la primera mitad del siglo XX se caracterizó por la proliferación de posiciones extremas y apriorísticas sobre esta cuestión particular, tendentes a una total autonomía aplicativa del Derecho Tributario, la segunda mitad del siglo se ha visto marcada por una tendencia de signo totalmente opuesto, pero de características muy semejantes en lo que al apriorismo se refiere. En efecto, desde los años cincuenta, la doctrina europea —con la notable excepción de la alemana— ha estado dominada por una fuerte tendencia iusprivatista, representada básicamente por lo que, en otro lugar,

264. Sólo una definición meramente descriptiva de estos conceptos, según que abarquen más o menos supuestos de hecho, puede resultar aceptable. En ese sentido: CANARIS, Claus-Wilhelm, *Die Feststellung von Lücken im Gesetz...*, op. cit., pg. 22. Se trata, en todo caso, de un concepto de escasísima relevancia.

265. La doctrina alemana ha señalado en diversas ocasiones que tras los conceptos de interpretación extensiva o restrictiva suelen enmascarse verdaderas operaciones de integración: TIPKE, Klaus, *Über Grenzen der Auslegung und Analogie, behandelt am Beispiel der «Entstrickung»*. *Zugleich Rezension der BFH-Urteile I 266/65 vom 16.7.69, I R 55/66 vom 28.4.71 und I R 205/66 vom 9.2.72*, en *Steuer und Wirtschaft*, 1972, pg. 266; 268. KRUSE, Heinrich-Wilhelm, «Auslegung am Gesetz vorbei. Über den heutigen Umgang mit dem Einkommensteuergesetz», en *Steuerrecht, Steuer- und Rechtspolitik, Wirtschaftsrecht und Unternehmensverfassung, Umweltrecht. Festschrift für Wolfgang Ritter zum 70. Geburtstag*. Köln, Dr. Otto Schmidt, 1997, pg. 415.

he llamado «teoría de la presunción a favor de una interpretación coincidente»²⁶⁶. Esta tesis implica, en términos muy simples, que en todos aquellos casos en los que se plantee la duda en torno a la interpretación de conceptos privados ubicados en las normas tributarias existe una presunción a favor de una interpretación coincidente –coincidente se entiende con su contenido y significado en el ordenamiento jurídico privado²⁶⁷–.

Lo cierto es que existen argumentos de diversa índole para poner en cuestión el acierto de esta pretendida presunción de interpretación coincidente. De un lado, el propio fundamento dogmático de esta tesis parece endeble. De otro, la aplicación del modelo de interpretación propuesto revela todas sus ventajas, en contraste precisamente con la citada teoría de la presunción. Veamos estas cuestiones por separado.

266. BÁEZ MORENO, Andrés, *Normas Contables...*, op. cit., pg. 298.

267. Es esta una posición sostenida aún en la doctrina alemana, aunque fue perdiendo peso a partir de la asunción paulatina del método de LARENZ en la jurisprudencia del *Bundesfinanzhof*: HENSEL, Albert, «Zur Dogmatik des Begriffs "Steuerumgehung"», en *Bonner Festgabe für Ernst Zitelmann zum fünfzigjährigen Doktorjubiläum. München, Berlin: Duncker & Humblot*, 1923, pg. 242 (posteriormente cambiará de posición sobre la base de la funcionalidad de los conceptos). V. WALLIS, Hugo, «Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht», en SPITALER (Hrsg.) *Probleme des Finanz- und Steuerrechts. Festschrift für Ottmar Bühler. Köln: Otto Sshmidt*, 1954, pg. 257. TIPKE, Klaus, *Steuerrecht und bürgerliches Recht...*, op. cit., pg. 152 (aunque más tarde cambiará de posición). PAULICK, Heinz, «Das Steuerrecht als Teil der Gesamtrechtsordnung und die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs», en *Deutsches Steuerrecht, Heft. 20*, 1975, pg. 567. GRIMM, Claus, *Das Steuerrecht zwischen wirtschaftlicher Betrachtungsweise...*, op. cit., pg. 286. SCHULZE-OSTERLOH, Joachim, *Recensión a la obra: CREZELIUS, Georg, «Steuerrechtliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung: Grundlagen für eine liberale Besteuerungspraxis»*, *Hermes: Neue Wirtschafts-Briefe*, 1983, pg. 415, en *Steuer und Wirtschaft*, núm. 1, 1986, pg. 77. KOLLER indica que ésta es la posición dominante en la doctrina suiza: KOLLER, Thomas, *Privatrecht und Steuerrecht...*, op. cit., pg. 253 (nota 99). Se trata por otro lado de una posición muy extendida en la doctrina española: COMBARROS VILLANUEVA, Victoria Eugenia, *La interpretación económica como criterio de interpretación jurídica...*, op. cit., pg. 497. COMBARROS VILLANUEVA, Victoria Eugenia, *La empresa y su valoración en el impuesto sobre el patrimonio...*, op. cit., pg. 120. Más dudosa resulta, a mi juicio, la adscripción del Prof. PALAO a esta tesis de la presunción, aunque un pasaje de uno de sus trabajos pudiera dar a entender lo contrario: «[...] la doctrina alemana actual de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Constitucional Federal la concibe como una manifestación de la interpretación teleológica, una búsqueda de la ratio legis, **partiendo de un respeto fundamental de las formas del Derecho Privado**». PALAO TABOADA, Carlos, *Economía y Derecho...*, op. cit., pg. 71. RUÍZ ALMENDRAL, Violeta; ZORNOZA PÉREZ, Juan José, *Interpretación, calificación...*, op. cit., pg. 32, aunque con importantes matices derivados de la «esencial relatividad de los conceptos jurídicos». Más difícil resulta encuadrar la posición sostenida recientemente por la Profesora RUÍZ ALMENDRAL, pues si bien en algunos pasajes de su trabajo parece contraria a la «presunción de interpretación coincidente» («...defender dicha presunción es incurrir en una contradicción en los términos»; «...el problema de la interpretación coincidente es su carácter sesgado» (RUÍZ ALMENDRAL, Violeta, *El Fraude a la Ley Tributaria a examen...*, op. cit., pg. 54), en otros defiende dicha presunción sobre la base de algunos planteamientos expuestos recientemente por el Prof. Wolfgang SCHÖN: «...no es incompatible una interpretación teleológica de las normas tributarias con una suposición o presunción a favor de una interpretación en clave jurídico-privada, puesto que la riqueza o resultado económico está definido por estas mismas, con carácter general» (RUÍZ ALMENDRAL, Violeta, *El Fraude a la Ley Tributaria a examen...*, op. cit., pg. 36) o («...en la medida en que, como se ha señalado más arriba, la realidad económica no existe como concepto desvinculado de su configuración y conformación desde el ámbito jurídico-privado, tal presunción no sería incompatible con las reglas de la hermenéutica, si y sólo si ésta se toma exclusivamente como punto de partida de la labor de interpretación de la norma, y no como un apriorismo que deba condicionar todo el proceso» (RUÍZ ALMENDRAL, Violeta, *El Fraude a la Ley Tributaria a examen...*, op. cit., pg. 55).

— I. Los negocios fiduciarios como alteración artificiosa de los criterios de atribución...

En primer lugar, puede ponerse en duda que tal presunción, de existir, pudiera merecer tal calificación. La presunción, ya sea ésta legal o simple, permite considerar probado un hecho (hecho presumido) a partir de otro que guarda con el primero una relación, establecida por la norma o por los criterios generales del razonamiento humano. Por consiguiente la presunción se configura como un medio probatorio de hechos lo que le sitúa en un espacio ajeno por completo al de la interpretación de las normas²⁶⁸. Por ese motivo parece más adecuada –sin prejuzgar el acierto de dicha tesis– la caracterización como «suposición» a la que se refiere la doctrina más reciente²⁶⁹.

Pero esta tesis merece también una crítica rotunda desde la perspectiva de sus propios fundamentos. Y, en este sentido, no puede fijarse una justificación unánime para la teoría de la presunción de interpretación coincidente, al menos desde una perspectiva diacrónica pues, si tradicionalmente el apego a las categorías jurídico-privadas en la interpretación de las normas tributarias se había tratado de fundamentar desde el principio de unidad del ordenamiento jurídico, en tiempos más recientes, y quizás como consecuencia de la propia endebles argumental de dicha justificación inicial, se han introducido nuevos argumentos en la discusión. Debemos pues ocuparnos de estos diversos fundamentos por separado.

Constituye casi un lugar común que los razonamientos que apuntan a la necesidad de una interpretación uniforme de las categorías privadas en el Derecho de origen y en el Tributario –o las llamadas teorías de la presunción o suposición– se apoyen en el «principio» de unidad del ordenamiento jurídico²⁷⁰. Este principio

268. Esta idea ya fue insinuada en un trabajo anterior: BÁEZ MORENO, Andrés, *Normas Contables...*, op. cit., pg. 298. En un sentido muy semejante al expuesto en el texto: SCHÖN, Wolfgang, *Die Auslegung europäischen Steuerrechts...*, op. cit., pg. 20. Por ello sorprende, sobremanera, que un trabajo posterior se haga referencia al concepto de presunción: SCHÖN, Wolfgang, «Die zivilrechtlichen Voraussetzungen steuerlicher Leistungsfähigkeit», en *Steuer und Wirtschaft*, 2005, pg. 254.

269. RUIZ ALMENDRAL, Violeta, *El Fraude a la Ley Tributaria a examen...*, op. cit., pg. 36.

270. Entre aquellos que apuntan a la necesaria interpretación conforme en Derecho Tributario y en Derecho Privado la referencia es constante: en Alemania, LIEBISCH, Arnold, *Steuerrecht und Privatrecht. Ein Beitrag zur Förderung der Rechtseinheit*. Köln: Otto Schmidt, 1933, 166 pg. LITTMANN, Eberhard, «Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht», en *Die Wirtschaftsprüfung*, 1951, pgs. 78-79. WERNER, Flume, «Steuerwesen und Rechtsordnung», *Rechtsprobleme in Staat und Kirche. Festgabe für Rudolf Smend zum 70 Geburtstag*. Göttingen, 1952, pg. 59 y ss. (aunque, sin embargo, una reimpresión de 1986: FLUME, Werner, *Steuerwesen und Rechtsordnung*, unveränderter Nachdruck aus Festschrift für Rudolf Smend 1952 mit einem Geleitwort des Herausgebers zur hiermit begründeten Schriftenreihe. Köln: Otto Schmidt, cop. 1986, 56 pg.). En este último caso deben hacerse algunas precisiones que consideraremos más adelante. WENZ, Helmut, «Steuerrecht und Privatrecht», en *Staats und Verwaltungswissenschaftliche Beiträge. 10 Jahre Hochschule für Verwaltungswissenschaften Speyer*. Stuttgart: 1957, pgs. 299-317. WENZ, Helmut, «Die Rechtsfragen in der Steuerpraxis», *Ludwigshafen Rh., Friedrich Kiehl GmbH für Wirtschafts und Steuerrecht*, 1956, 221 pg. (sobre todo pgs. 1-17). ECKHARDT, Walter, «Der Steuerrecht und die Einheit der Rechtsordnung», en *Steuerberater Jahrbuch*, 1961/1962, pgs. 77-141. PAULICK, Heinz, *Von der wirtschaftlichen...*, op. cit., pg. 1869. PAULICK, Heinz, *Das Steuerrecht als Teil der Gesamtrechtsordnung...*, op. cit., pgs. 566-567. DÖLLERER, Georg, «Handelsrecht und Steuerrecht», en *Steuer und Wirtschaft*, Nr 3, 1988, pg. 203. En España: URÍA, Rodrigo, «Derecho fiscal y Derecho Mercantil», en *Hacienda Pública Española*, núm. 94, 1985, pg. 35. Publicado con anterioridad en *Anales de la Academia Matritense del Notariado*, II, 1950, pgs. 273 y ss. MARTÍN QUERALT, Juan, «Estudio introductorio», en VANONI, Ezio, «Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias», Traducción y estudio introductorio de Juan Martín

apuntaría a la necesidad, *prima facie*, de interpretación coincidente (con la del Derecho Privado) de los conceptos de los que nos ocupamos. Creo que el «principio de unidad del ordenamiento jurídico» constituye, como tal, y en su aplicación a las relaciones entre Derecho Tributario y Derecho Privado, uno de los equívocos más graves en los que ha incurrido la dogmática tributaria en el pasado siglo. En primer lugar, e independientemente del anclaje jurídico positivo que quiera darse al principio de unidad del ordenamiento jurídico, hay que hacer notar que, ni entre los seguidores de las tesis contrarias a la interpretación económica ni entre los partidarios de la teoría de la presunción existe una posición dogmática claramente identificable, ni siquiera un cierto consenso, en torno al sentido y las implicaciones del citado principio. A mi juicio, cuando se utiliza como argumento la unidad del ordenamiento jurídico, en relación con el tema que nos ocupa, se puede estar haciendo referencia, al menos, a dos problemas bien distintos: la unidad del ordenamiento jurídico como ausencia de contradicciones (a) y la unidad del ordenamiento como exigencia de seguridad jurídica (b).

a) La unidad del ordenamiento jurídico como ausencia de contradicciones. Aun cuando el principal valedor de esta forma de entender el principio (ENGISCH) se ha encargado de afirmar que la importancia del mismo va más allá del aspecto concreto de las contradicciones²⁷¹, no cabe duda de que éstas, o más bien su ausencia, constituyen un capítulo fundamental de la unidad del ordenamiento y, en concreto, tienen mucho que ver con el problema aquí planteado. Así pues, la unidad del ordenamiento se ve afectada por las contradicciones del mismo²⁷², cuya tipología, como se encarga de demostrar ENGISCH, es variada. En efecto, a la hora de afrontar la relación entre el principio de unidad y las contradicciones, ENGISCH comienza elaborando una clasificación de las mismas que encabezan las, por él llamadas, contradicciones técnicas y que hacen referencia a los supuestos en los que, en dos lugares distintos del ordenamiento, se contienen dos definiciones distintas del mismo término o, y este supuesto es el que más nos interesa, la misma definición del mismo término adquiere significados diversos en ramas distintas de un ordenamiento²⁷³. Parece lógico pensar que los conceptos recogidos en la norma tributaria, e interpretados conforme a la finalidad de la misma en sentido divergente al que ostentaban en la rama original de la que procedían, dan lugar a una contradicción técnica como la descrita por el autor alemán. Y a partir de esta

Queralt. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1973, pgs. 11-64. pg. 57, criticando a la doctrina italiana el haber exagerado las consecuencias del principio de unidad, pero asumiendo el principio en todo caso. ANTÓN PÉREZ, José, *Ordenamiento tributario de los frutos*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1977, pg. 25. VICENT CHULIÀ, Francisco, «Introducción general a las relaciones entre el Derecho Mercantil y el Derecho Fiscal», en *Hacienda Pública Española*, núm. 94, 1985, pg. 104.

271. ENGISCH, Karl, *Introducción al pensamiento jurídico...*, *op. cit.*, pg. 197.

272. ENGISCH, Karl, *Die Einheit der Rechtsordnung*. Unveränd. reprograf. Nachdr. d. 1935 bei Winter, Heidelberg, erschienen Ausg. / mit e. Geleitw. zum Neudr. von Arthur Kaufmann. Darmstadt: Wissenschaftliche Buchgesellschaft, 1987, pgs. 41-42. ENGISCH, Karl, *Introducción al pensamiento jurídico...*, *op. cit.*, pg. 197. Ha recogido la idea de las contradicciones también ECKHARDT (ECKHARDT, Walter, *Der Steuerrecht und die Einheit...*, *op. cit.*, pgs. 85-86) aunque con conclusiones muy diversas, sobre todo respecto a las contradicciones técnicas, a las de ENGISCH.

273. ENGISCH, Karl, *Die Einheit der Rechtsordnung...*, *op. cit.*, pg. 42.

— I. Los negocios fiduciarios como alteración artificiosa de los criterios de atribución...

calificación debe juzgarse la afección concreta al principio de unidad del ordenamiento.

Porque, en la obra de ENGISCH, y con base en la idea de la relatividad de los conceptos jurídicos²⁷⁴, las contradicciones técnicas son vistas como una necesidad. De un lado, porque resultan una verdadera exigencia en el proceso interpretativo, en la medida en que, en éste, resulta esencial la averiguación del sentido de las palabras a partir del fin de la norma²⁷⁵. De otro, porque las contradicciones técnicas pueden servir para evitar otras afectaciones a la unidad del ordenamiento jurídico de mayor entidad, como puedan ser las contradicciones de valoración, teleológicas o de principio²⁷⁶. En definitiva, y es lo que interesa, la unidad del ordenamiento jurídico, al menos como ésta es entendida por ENGISCH, no puede servir para justificar la tesis que en estos momentos se critica.

b) La unidad del ordenamiento como exigencia de seguridad jurídica. No se sabe bien si haciendo derivar la unidad del ordenamiento del principio constitucional de seguridad jurídica, o conectando ambos principios de otro modo, pero sí que es cierto que ambos suelen aparecer en la doctrina conjuntamente, cuando se afronta el problema al que hacemos referencia²⁷⁷.

A mi juicio la conexión entre ambos principios no queda del todo justificada ni desde una perspectiva constitucional ni desde la simple lógica. Sin embargo, sí

274. ENGISCH, Karl, *Die Einheit der Rechtsordnung...*, op. cit., pg. 45. ENGISCH, Karl, *Introducción al pensamiento jurídico...*, op. cit., pg. 198. Recientemente sobre la aplicación de este principio de relatividad al Derecho Tributario y de forma muy semejante a la aquí expuesta: KIRCHHOF, Paul, «Widerspruchsfreiheit im Steuerrecht als Verfassungspflicht», en *Steuer und Wirtschaft*, Nr 4, 2000, pg. 325.
275. ENGISCH, Karl, *Die Einheit der Rechtsordnung...*, op. cit., pg. 45. ENGISCH, Karl, *Introducción al pensamiento jurídico...*, op. cit., pg. 198.
276. La aplicación de esta idea al problema particular del concepto de coste histórico en la imposición societaria puede verse en: BÁEZ MORENO, Andrés, *Normas Contables...*, op. cit., pg. 291.
277. En efecto, esta tendencia resulta muy clara en la doctrina alemana: GEILER, Karl, *Steuerrecht und Privatrecht...*, op. cit., pg. 520. PAULICK, Heinz, *Von der wirtschaftlichen zur rechtlichen...*, op. cit., pg. 1869. BORSTELMANN, «Zur Bindung des Ertragsteuerrechts an zivilrechtliche Begriffe und Formen», en *Die Information über Steuer und Wirtschaft*, 1962, pg. 291. SPITALER, Armin, «Die Annäherung des Steuerrechts an das Privatrecht», en *Deutsches Steuerrecht*, Heft 2, 1962, pg. 29. SPITALER, Armin, «Die Einschränkung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise», en *Steuerberater Jahrbuch*, 1962/1963, pg. 408. ECKHARDT, Walter, *Der Steuerrecht und die Einheit...*, op. cit., pg. 109. HUBER-KREBS, Hans Walter, «Kritische Betrachtung der Entwicklung einer "wirtschaftlichen Betrachtungsweise" im Steuerrecht», en *Steuer und Wirtschaft*, 1966, pg. 634. HUBER-KREBS, Hans Walter, «Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Konformität zwischen Steuerrecht und Privatrecht», en *Steuer und Wirtschaft*, 1967, pg. 476. TIPKE, Klaus, *Steuerrecht und bürgerliches Recht...*, op. cit., pg. 152. PAULICK, Heinz, *Das Steuerrecht als Teil der Gesamtrechtsordnung...*, op. cit. pg. 565. BEISSE, Heinrich, *Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Auslegung der Steuergesetze...*, op. cit., pg. 5. DÖLLERER, Georg, «Die Maßgeblichkeit des Zivilrechts für das Ertragsteuerrecht in der neuen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs», en *Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht*, 1986/1987, pg. 54. En la doctrina española también se ha hecho referencia a esta conexión, aunque con menor contundencia: SAINZ DE BUJANDA, Fernando, «Naturaleza del hecho imponible», en *Hacienda y Derecho, Volumen IV*. Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1966, pg. 600, aunque sin hacer referencia expresa al principio de seguridad jurídica. ANTÓN PÉREZ, José, *Ordenamiento tributario de los frutos...*, op. cit., pg. 25. FALCÓN Y TELLA, Ramón, *Interpretación económica...*, op. cit., pgs. 25-26, aunque no conecta los principios con absoluta contundencia. RUIZ ALMENDRAL, Violeta; ZORNOZA PÉREZ, Juan José, *Interpretación, calificación...*, op. cit., pg. 32.

que conviene realizar una reflexión adicional sobre la relación entre el principio de seguridad jurídica y las conexiones entre Derecho Tributario y Derecho Privado.

La necesaria conexión entre las categorías privadas y el supuesto de hecho de las normas tributarias es propia de un entendimiento trasnochado del Derecho Tributario, como relación de poder, más que como relación jurídica obligacional. Según esta forma de entender nuestra disciplina, frente al poder de imposición, sólo los conceptos privados (entendidos en sí mismos como manifestaciones de riqueza en uno u otro sentido), pueden constituirse como límite (precario) y como garantía de un cierto nivel de seguridad jurídica²⁷⁸. Por eso, la autonomía, tanto a nivel legislativo como aplicativo, de los conceptos tributarios surge coetáneamente con el tránsito de la relación de poder a la relación obligacional²⁷⁹. La función de garantía que cumplían los conceptos privados, frente a la pura relación de poder, la cumple ahora el hecho imponible pues sólo la realización efectiva del mismo da lugar al nacimiento de la obligación tributaria. Las garantías (de la seguridad jurídica) deben trasladarse ahora al correcto entendimiento de ese hecho imponible es decir a una aplicación racional de teoría de la interpretación en los términos que nos resultan ya conocidos²⁸⁰.

Sin embargo, y como ya adelantamos, la presunción de interpretación coincidente no ha tratado de justificarse, exclusivamente, sobre la base del principio de unidad del ordenamiento jurídico. Superando tal fundamento –y quizás sobre la base de su propia debilidad argumental– en tiempos más recientes se ha tratado de justificar tal pretensión desde una óptica bien distinta. Esta nueva posición, representada en la doctrina alemana por el Prof. Wolfgang SCHÖN²⁸¹, trata de cuestionar uno de los fundamentos básicos de la literatura de la emancipación que, más tarde, convenientemente reelaborado pasó también a la teoría de la interpretación económica que nosotros mismos defendemos. SCHÖN señala como punto de partida básico de la literatura de la emancipación (versión clásica de la interpretación económica) una supuesta realidad económica prejurídica (*vorrechtliche Wirklichkeit*) que las normas jurídico-privadas y tributarias, conforme a sus diversas finalidades,

278. Así podía decir NOUAÏLLE que DUMOLIN «[...] se aplicó con energía a combatir la excesiva rapacidad de los señores, que hasta entonces habían percibido el impuesto sobre transmisiones al margen de todo principio jurídico.» (Tomo la referencia de SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *Sistema de derecho financiero...*, op. cit., pg. 177).

279. Este fenómeno es explicado de forma detenida en RAMALLO MASSANET, Juan, *La autonomía de los conceptos tributarios...*, op. cit., pgs. 25-37.

280. Resulta muy ilustrativo, en este sentido, que en los últimos tiempos se haya desarrollado, en la doctrina alemana, una corriente de pensamiento orientada, precisamente, a hacer hincapié sobre las relaciones entre la seguridad jurídica y la determinación material del Balance Fiscal por las normas del Derecho Contable. En este sentido, ha podido declarar WEBER GRELLET: «La defensa frente a un Fisco codicioso no la ofrece el principio de determinación (del Balance Fiscal por el Mercantil) sino el Derecho Constitucional y los principios tributarios que de la Constitución pueden derivarse. La dimensión constitucional del Derecho Tributario convierte la protección por parte del Derecho Mercantil en obsoleta.» WEBER-GRELLET, Heinrich, «Maßgeblichkeitschutz und eigenständige Zielsetzung der Steuerbilanz», en *Der Betrieb*, 1994, pg. 290.

281. Y asumida recientemente entre nosotros por la Profesora RUIZ ALMENDRAL: RUIZ ALMENDRAL, Violeta, *El Fraude a la Ley Tributaria a examen...*, op. cit., pgs. 34-36.

encauzan de distinta manera²⁸². Esa distinta manera de encauzar una misma realidad sería la que justificaría una interpretación divergente pues, los conceptos jurídico privados jugarían, en el presupuesto de hecho de las normas tributarias, a lo sumo un papel auxiliar²⁸³. Y, ante esta forma de justificar la interpretación divergente de las normas tributarias, SCHÖN se formula una pregunta esencial ¿existe una realidad tributaria diversa y aprehensible tras las construcciones del Derecho Civil? Obviamente para alguien, como SCHÖN, que defiende la presunción de interpretación coincidente la respuesta debe ser negativa. De un lado, la capacidad económica como concepto central en la construcción del Derecho Tributario se identifica con la capacidad de pago en dinero, siendo éste un medio regulado típicamente por el Derecho Privado²⁸⁴. De otro lado, y frente a la afirmación –habitual en la literatura de la emancipación– de que el Derecho Tributario se anuda al éxito económico y no a las formas jurídico-privadas, sostiene SCHÖN que dichos resultados (éxito económico) afloran, precisamente, en las categorías jurídico-privadas²⁸⁵.

Esta construcción se encuentra muy ligada a la idea, expresada por el Tribunal Constitucional alemán, de que *en el orden liberal de la Constitución, el Estado cubre sus necesidades financieras fundamentalmente a través de una participación, a través de los tributos, en el éxito de la actividad económica privada*²⁸⁶. Y, a mi juicio, a éste planteamiento subyace una confusión conceptual de primer orden. Que los impuestos suponen una participación en el éxito de la actividad económica privada parece una realidad difícilmente contestable. Pero deducir de esa afirmación una especial ligazón con las formas jurídico privadas en la que típicamente aflora tal éxito supone confundir dos planos de realidad del todo diversos. Una cosa es que dicho éxito sea resultado de la actividad económica, desarrollada generalmente a través de los cauces propios del Derecho Privado, y otra bien distinta es que ese éxito se construya conceptualmente y, lo que es más importante, se mida conforme a los parámetros jurídicos propios del ordenamiento privado. Esa coincidencia puede darse pero ni es necesaria, ni resulta conveniente en todo caso. Porque, como

282. SCHÖN, Wolfgang, *Die zivilrechtlichen Voraussetzungen...*, op. cit., pg. 250. Con menor contundencia anteriormente en: SCHÖN, Wolfgang, *Die Auslegung europäischen Steuerrechts...*, op. cit., pg. 26.

283. Recuérdense, en este sentido, las posiciones de BECKER y BALL descritas en el epígrafe II.1 de este capítulo.

284. SCHÖN, Wolfgang, *Die zivilrechtlichen Voraussetzungen...*, op. cit., pg. 249. El argumento, no exento de cierto artificio, parece querer identificar capacidad económica con disponibilidad de medios líquidos para el pago. Una equiparación muy problemática desde una óptica económica y jurídico-constitucional, como he tenido ocasión de señalar en ocasiones anteriores: BÁEZ MORENO, Andrés, *Normas Contables...*, op. cit., pgs. 479-481. Y especialmente en: BÁEZ MORENO, Andrés, «El “valor razonable” y la imposición societaria». (Un apunte sobre la idoneidad fiscal de las Normas Internacionales de Información Financiera), en *Nueva Fiscalidad*, núm. 11 noviembre, 2006, pgs. 117-132. BÁEZ MORENO, Andrés; KAISER, Thomas, «Fair value» und die Körperschaftsteuer aus spanischer Sicht. Anmerkungen zur steuerlichen Geeignetheit der IFRS. en *Steuer und Wirtschaft*, 2007, pgs. 177-180.

285. SCHÖN, Wolfgang, *Die Auslegung europäischen Steuerrechts...*, op. cit., pg. 28. SCHÖN, Wolfgang, *Die zivilrechtlichen Voraussetzungen...*, op. cit., pg. 251.

286. BVerfG, BStBl. II 1995, pgs. 655 y ss. (pg. 660). Tomo la cita de RUÍZ ALMENDRAL, Violeta; SEITZ, Georg, *El Fraude a la ley tributaria...*, op. cit., pg. 13 (nota 28).

puede deducirse fácilmente, la posición de SCHÖN, parte de un concepto ontológico de éxito económico que se identifica, precisamente, con el que se pone de manifiesto de acuerdo con las normas jurídico-privadas. Sin embargo, el éxito económico y su medición constituyen realidades meramente convencionales que derivan necesariamente de las normas jurídicas que lo regulan y, esencialmente, de la(s) finalidad(es) de las mismas. Y parece forzoso reconocer que la norma que regula un negocio privado y la que hace lo propio con las consecuencias jurídicas que se derivan del mismo no siempre tienen la misma finalidad, es más, es muy frecuente que no la tengan²⁸⁷.

Así pues puede concluirse que tampoco la visión apriorística que subyace a la teoría de la presunción de interpretación coincidente parece razonable.

Y es precisamente en el punto medio entre los apriorismos de la interpretación económica en su versión clásica y de las diversas modalidades de la teoría de la presunción de interpretación coincidente, donde despliega sus efectos más positivos la aplicación de la construcción de Karl LARENZ al problema de los conceptos jurídico privados en el presupuesto de hecho de las normas tributarias. Porque dicha construcción y su aportación fundamental –el concepto del sentido posible de las palabras– determinan una vuelta de la interpretación al lugar de donde ésta nunca debió salir: la norma aplicable al caso. En efecto, las teorías apriorísticas de la interpretación (interpretación económica clásica y teoría de la presunción de interpretación coincidente) tratan de simplificar el problema de los conceptos privados en el presupuesto de hecho de las normas tributarias, imponiendo soluciones generales y homogéneas en las que el análisis de la norma aplicable deviene, en el mejor de los casos, un incidente sin mayor importancia en la medida en que la decisión –la interpretación adecuada– ya está tomada de antemano. Por el contrario, la adecuada aplicación del método expuesto resulta imposible sin la constante referencia al sentido posible de las palabras contenidas en la norma concreta y su finalidad. Y, en este sentido, permite dotar de coherencia al conjunto de instrumentos técnicos de aplicación de la norma tributaria.

Así, cuando el aplicador de la norma se enfrente a un problema como el que nos ocupa, sus posibilidades de actuación son muy diversas y requieren, en todo caso, partir del texto de la norma (que es el que recoge los distintos sentidos posibles de la misma) y su finalidad (que orienta en la selección del sentido posible más adecuado). Es obvio que estas dos operaciones intelectuales no resultan sencillas. Sin embargo, y sin perjuicio de contrastar estos esquemas de actuación con casos concretos (los casos-tipo de negocio fiduciario), pueden darse algunas indicaciones generales.

287. Sobre esta misma idea ya he tenido ocasión de pronunciarme al acometer el estudio de la llamada «teoría del partícipe oculto» que no deja de ser la concreción de estas tesis en el ámbito concreto de la imposición sobre el beneficio. Sobre estas reflexiones puede consultarse: BÁEZ MORENO, Andrés, *Normas Contables...*, *op. cit.*, pgs. 98-100.

Es evidente que referirse al problema de los conceptos jurídico privados en el presupuesto de hecho de las normas tributarias implica una excesiva simplificación del problema. Y ello es así porque la presencia de dichos conceptos en la normativa tributaria adquiere matices muy diversos (relevantes quizás para su interpretación). De ese modo, dicha presencia puede derivar de la mera referencia en la norma tributaria a un concepto que cuenta, en el Derecho Privado, con un significado muy preciso. Este supuesto, con ser el más frecuente, no agota sin embargo las posibles relaciones técnicas entre la norma tributaria y la norma privada. Por el contrario, dicha relación puede entablarse también en virtud de una remisión normativa que, a su vez, puede ser de carácter estático o dinámico. Por último, y sin ánimo de exhaustividad, existen otras posibilidades como la alusión a las normas aplicables en cada caso o los criterios generales admitidos en Derecho. Es evidente que cuando las normas tributarias adoptan dichos esquemas de regulación a cada expresión legal (normativa) le son atribuibles, en principio, dos sentidos posibles: el que deriva de la normativa jurídico-privada y el posible concepto autónomo al que la norma tributaria puede estar haciendo referencia. El gran error en el que incurren las teorías apriorísticas de la interpretación reside, precisamente, en elegir uno de esos sentidos posibles (el jurídico-privado o el tributario) sin reparar, primeramente, en la finalidad de la norma en que la relación se plantea. En el caso de la teoría de la interpretación económica clásica el problema resulta incluso más grave en la medida en que, como vimos, dicho instrumento permite superar el límite –infranqueable a nuestro juicio– del sentido posible de las palabras amalgamando, en un solo instrumento de aplicación, técnicas puramente interpretativas y de integración. Por su parte, la teoría de la presunción presenta una marcada orientación literalista. Sin embargo, y como ya vimos, no existe un criterio literal de interpretación y, en la mayor parte de los casos, el literalismo termina identificándose, precisamente, con la asunción del sentido posible que deriva de la regulación jurídico-privada²⁸⁸.

El segundo paso, como es obvio, reside en determinar la finalidad de la norma cuya interpretación se acomete. Tampoco es esta una cuestión sencilla pues no es frecuente que la finalidad de la norma se haga explícita en la misma. De hecho, lo habitual es que la finalidad de la norma requiera una investigación previa²⁸⁹. En ese sentido, y como ya se señaló más arriba, el resto de criterios tradicionales de interpretación (criterio sistemático, criterio histórico) se configuran como medios auxiliares para determinar la finalidad de la norma²⁹⁰. De igual modo puede cobrar especial interés, en esta averiguación, la interpretación conforme a la Constitución o conforme a las Directivas comunitarias. Pero lo que interesa, en este momento,

288. Esta conexión entre teoría de la presunción coincidente, literalismo y concepto jurídico privado que, por cierto, ya habíamos detectado entre los partidarios de la ineptitud de la norma tributaria para la interpretación teleológica, se hace evidente, en la obra del Profesor SCHÖN y, en general, en la Escuela de Bonn, SCHÖN, Wolfgang, *Die Auslegung europäischen Steuerrechts...*, op. cit., pgs. 20-22. SCHÖN, Wolfgang, *Die zivilrechtlichen Voraussetzungen...*, op. cit., pg. 254.

289. TIPKE, Klaus, *Die Steuerrechtsordnung Tomo III...*, op. cit., pg. 1255.

290. Ver en este sentido las críticas formuladas a la construcción de LARENZ en el epígrafe II.2.

es poner de manifiesto que el método propuesto impone la búsqueda de la finalidad de la norma aplicable rechazando de igual manera los apriorismos teleológicos, si se me permite la expresión, de la teoría de la interpretación económica clásica (diversidad sistemática de finalidades entre la norma tributaria y la norma privada) y de la teoría de la presunción (identificación sistemática de las finalidades).

4.4. La interpretación económica corregida y el problema de los negocios fiduciarios con finalidad elusoria

Como ya hemos afirmado en este trabajo en varias ocasiones las reflexiones metodológicas, si se quiere que desarrollen todo su potencial aclaratorio, requieren ser contrastadas con casos concretos respecto a los que pueda demostrarse su correcto funcionamiento. En este trabajo esa «puesta a prueba» se realiza básicamente al hilo de determinados negocios fiduciarios utilizados en la práctica con finalidades elusivas.

A partir de este momento, contamos con todos los materiales de partida necesarios para proceder a ese análisis. Hemos expuesto diversos casos-tipo de negocio fiduciario, detectando sus elementos comunes y, entre ellos, el de mayor relevancia, a mi juicio, al menos a los efectos que aquí interesan: la alteración artificiosa de los criterios de imputación de rentas. A continuación, realizamos un somero análisis, casi exclusivamente descriptivo, de la regulación de dichos criterios de atribución. Finalmente, nos hemos referido a nuestra particular concepción de la actividad interpretativa, destacando sus ventajas fundamentales frente a otras teorías de manejo común. Contamos pues con los tres elementos básicos que requiere toda actividad interpretativa: el caso (los hechos), la norma y el método. Sólo queda ponerlo en práctica.

5. LOS CASOS TIPO DE NEGOCIO FIDUCIARIO. SOLUCIÓN DESDE EL PUNTO DE PARTIDA PROPUESTO

5.1. Los negocios fiduciarios en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. El caso Cruzcampo

Lo cierto es que a la hora de afrontar el tratamiento fiscal en el IRPF de los negocios fiduciarios la información previa con la que se cuenta resulta muy limitada. Además de las sentencias antes descritas, cuyo contenido como veremos no siempre puede resultar útil, son limitados los trabajos que se ocupan de este particular tipo de negocios desde la óptica fiscal y, aún más, los que lo analizan en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas²⁹¹. En todo caso,

291. En este contexto cabe citar, esencialmente, los trabajos del Profesor FALCÓN: FALCÓN Y TELLÁ, Ramón, *Negocios fiduciarios: la necesidad de respetar a efectos tributarios...*, *op. cit.*, pgs. 5-7 (centrado precisamente en un supuesto referido al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas) y, sobre todo, FALCÓN Y TELLÁ, Ramón, *Negocios fiduciarios: régimen tributario...*, *op. cit.*, pgs.

las opiniones vertidas por la doctrina en esta materia pueden ser muy ilustrativas para la resolución del caso *Cruzcampo*, en la medida en que todas ellas se han centrado, de forma más o menos exclusiva, en la jurisprudencia recaída sobre el mismo. Sin embargo estas aportaciones doctrinales, al igual que la línea jurisprudencial mayoritaria ya descrita, no analizan el problema desde la perspectiva del estudio del elemento subjetivo del hecho imponible o, al menos, no lo hacen de forma explícita.

En efecto, como señalamos más arriba, la solución del supuesto debe venir dada necesariamente por la respuesta a una pregunta muy concreta: ¿a qué sujeto deben imputarse las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de acciones descrita? O, formulada la pregunta de otro modo, ¿existe una única transmisión de acciones (de los accionistas originales de Cruzcampo a Guinness) o existen dos (de los accionistas originales a la entidad financiera intermediaria y de ésta a Guinness)? La respuesta a estas preguntas no es baladí y pone de relieve la extraordinaria relevancia del elemento subjetivo del hecho imponible para la correcta calificación fiscal de los negocios fiduciarios. En efecto si existen dos transmisiones es obvio que la ganancia patrimonial derivada de la primera debe imputarse al accionista que la obtuvo y, en la medida en que la operación fue realizada a plazos, la imputación temporal de tales ganancias podrá diferirse. Si por el contrario se estima que sólo existió una transmisión de la propiedad (la de los accionistas de Cruzcampo a Guinness) ésta (que se realizó al contado) deberá imputarse obviamente a dichos accionistas en el ejercicio en el que se produjo la realización de tal ganancia y, por tanto, sin régimen alguno de diferimiento. Lo cierto es que la solución de este problema puede realizarse desde una doble óptica según la interpretación que se sostenga de la regla reguladora del elemento subjetivo del hecho imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, esto es, del artículo 7 de la LIP. A describir esas posibles interpretaciones dedicamos las siguientes reflexiones.

Como se recordará, el primer párrafo del artículo 7 de la LIP (al que se remite el artículo 11 de la LIRPF) señala que *los bienes y derechos se atribuirán a los sujetos pasivos según las normas sobre titularidad jurídica aplicables en cada caso y en función de las pruebas aportadas por aquéllos o de las descubiertas por la Administración*. Por consiguiente, la ganancia patrimonial derivada de la transmisión de acciones descrita deberá atribuirse a quien, según las normas aplicables en cada caso, resulte su titular jurídico. Pero, como también habíamos anunciado, esta regla adolece de una extraordinaria imprecisión porque lo que no establece en ningún momento es cuáles son esas normas. Ante esta duda cabría pensar, asumiendo la metodología

210-212. Por otro lado cabe hacer mención a algunos trabajos recientes que se han ocupado del tema al hilo del comentario de alguna o algunas de las sentencias de la Audiencia Nacional antes citadas: ARANA LANDÍN, Sofía, «¿Negocio indirecto o economía de opción? Sentencia comentada: SAN de 26 de julio 2005 (JT 2006, 19)», en *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 7-8, 2006 (BIB 2006, 867). FERNÁNDEZ PAVÉS, María José, «La calificación jurídica de un conjunto de operaciones por venta de acciones y los negocios fiduciarios o indirectos. Comentario a la Sentencia de la Audiencia Nacional 19 de mayo de 2005 (JUR 2005, 238919)», en *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 11, 2006 (BIB 2006, 1064). ROZAS VALDÉS, José Andrés; ANDERSON, Miriam, *¿Simulación civil o recalificación tributaria?...*, op. cit.

descrita anteriormente, que la expresión literal del artículo 7.1 de la LIP admite dos sentidos posibles: que las normas de titularidad jurídica son las contenidas en el ordenamiento jurídico privado o que, por el contrario, pueden existir también reglas de titularidad jurídica estrictamente fiscales. Por consiguiente procede analizar estas dos opciones, y su repercusión sobre el problema de los negocios fiduciarios en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Empecemos por el primero de los sentidos posibles del artículo 7.1 de la LIP, esto es, el que identifica las reglas de titularidad jurídica aplicables en cada caso con las que se derivan del ordenamiento jurídico-privado. La asunción este sentido posible de la expresión literal del citado artículo no es sólo la propuesta de forma casi unánime por la doctrina para la interpretación del artículo 7 en términos generales sino que también subyace al tratamiento propuesto, mayoritariamente, para los negocios fiduciarios en el IRPF²⁹². No obstante, no resulta fácil detectar estos razonamientos ni en la doctrina ni en la jurisprudencia mayoritarias porque, como ya hemos señalado, el problema se ha abordado desde la perspectiva más general de la calificación de los negocios en su conjunto²⁹³ y no desde la óptica más reducida (y más sencilla) de los criterios de atribución del aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible a los sujetos pasivos.

Ya dentro de la óptica estrictamente iusprivatista, la cuestión a la que debe darse respuesta sigue siendo la misma: ¿transmitieron los accionistas de Cruzcampo sus acciones a la intermediaria financiera? La pregunta no encuentra sin embargo una respuesta unánime en la doctrina jurídico-privada.

292. Así se explica, por ejemplo, que el Profesor FALCÓN inicie su estudio de los negocios fiduciarios en el Derecho Tributario analizando la caracterización jurídico-privada de los negocios fiduciarios (teoría del doble efecto y superación de la misma) aunque posteriormente las conclusiones obtenidas puedan resultar irrelevantes partiendo del «carácter puramente fáctico del hecho imponible» (FALCÓN Y TELLÁ, Ramón, *Negocios fiduciarios: régimen tributario...*, *op. cit.*, pgs. 195-204).

293. Esta forma de afrontar el problema de los negocios fiduciarios se pone de manifiesto también en la doctrina que los ha estudiado desde la óptica fiscal. En efecto, se hace referencia continua a las posibilidades de (re)calificación, acometiendo así el problema desde una consideración en bloque de los negocios fiduciarios que rara vez conduce a conclusiones que puedan compartirse. Además en la doctrina española ese recurso a la calificación, en términos globales, suele hacerse con el objetivo de negar la posibilidad de corrección de dichos negocios mediante el citado instrumento lo que, como veremos posteriormente, suele conducir a defender el instrumento del conflicto en la aplicación de la norma tributaria como único válido para hacer frente a estos supuestos. Sobre la inadecuación del expediente de calificación par este tipo de negocios: FALCÓN Y TELLÁ, Ramón, *Negocios fiduciarios: la necesidad de respetar a efectos tributarios...*, *op. cit.*, pg. 7. FALCÓN Y TELLÁ, Ramón, *Negocios fiduciarios: régimen tributario...*, *op. cit.*, pgs. 201-202; 211. ARANA LANDÍN, Sofía, *¿Negocio indirecto o economía de opción?...*, *op. cit.* ROZAS VALDÉS, José Andrés; ANDERSON, Miriam, *¿Simulación civil o recalificación tributaria?...*, *op. cit.* En realidad, estas tesis caen, a mi juicio, en el error de dejarse arrastrar por la forma de calificar los negocios fiduciarios que, desde una perspectiva objetiva, adopta la interpretación económica clásica. En efecto ésta es la posición sostenida de forma mayoritaria por la jurisprudencia que trata de resolver este tipo de negocios aplicando el principio de calificación. Desde luego esa óptica resulta totalmente desacertada y contraria a los límites básicos de la actividad interpretativa. Pero eso no significa, como parece asumir la doctrina antes citada, que no existan medios interpretativos útiles (y respetuosos con los límites básicos de la actividad interpretativa) para resolver el problema.

En efecto, y sin perjuicio de algunos antecedentes²⁹⁴, la primera tesis que trata de dar respuesta a este interrogante en la doctrina española es la llamada «teoría del doble efecto»²⁹⁵ conforme a la que el negocio fiduciario aparece integrado por dos actos jurídicos distintos e independientes entre sí. De un lado, la transmisión de la propiedad y, de otro, la obligación asumida por el fiduciario de devolver la cosa, gestionarla o transmitirla a un determinado tercero²⁹⁶. De ese modo, y conforme a esta tesis, el negocio fiduciario opera la plena transmisión de la propiedad del fiduciante al fiduciario. La aplicación de esta forma de entender el negocio fiduciario al caso *Cruzcampo* y, en general, a las consecuencias de cualquier negocio fiduciario en el IRPF conduce a conclusiones rotundas. En efecto, si la obligación personal de la intermediaria financiera de revender los títulos a la compradora extranjera (efecto obligatorio del negocio) en nada afecta a la plena transmisión del dominio que en su beneficio se realiza (efecto jurídico-real del negocio fiduciario) es obvio que existen dos transmisiones de la propiedad: la operada por la

294. Parece que en las primeras décadas del siglo XX se alumbró una concepción del negocio fiduciario, o más bien de la titularidad fiduciaria (presente en la Resolución de la DGRN de 14 de junio de 1922 y en la Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de mayo de 1935) e inspirada directamente por la figura de Jerónimo González. Dadas las dificultades de encaje de la fiducia romana, o más bien de su interpretación por la pandectística alemana del siglo XIX en un sistema causalista como el español, dichos pronunciamientos desdoblaron la posición del fiduciario en dos planos: frente a terceros respecto a la que sí que se le atribuye una titularidad jurídico-real y frente al fiduciante, en la que prevalece su condición de mandatario. Sobre la concepción del negocio fiduciario de Jerónimo González puede consultarse: TOMÁS MARTÍNEZ, Gema, «Fiducia, negocio fiduciario y titularidad fiduciaria: un recorrido a través de la doctrina y la jurisprudencia», en *Estudios de Deusto. Revista de la Universidad de Deusto*, vol. 72, 2004, pgs. 293-296.
295. Sorprendentemente la denominación «teoría del doble efecto» fue acuñada por uno de sus más célebres detractores, el Profesor DE CASTRO: DE CASTRO Y BRAVO, FEDERICO, «El negocio fiduciario. Estudio Crítico de la Teoría del doble efecto», en *Anales de la Academia Matritense del Notariado*, 1967, pgs. 8-39.
296. Esta posición, recogida inicialmente por CASTÁN siguiendo a parte de la doctrina italiana (CASTÁN TOBEÑAS, JOSÉ, *Derecho civil español, común y foral. Tomo primero: introducción y parte general* [actualización por DE LOS MOZOS, JOSÉ LUIS]. 14ª ed. reimp. rev. y puesta al día. Madrid: Reus, 1987, pgs. 726-730), se extendió rápidamente en la doctrina española de los años cincuenta: NAVARRO MARTORELL, MARIANO, *La propiedad fiduciaria*. Barcelona: Bosch, 1950, pgs. 83-99. GARRIGUES DÍAZ-CANABATE, JOAQUÍN, *Negocios fiduciarios...*, op. cit., pg. 85 (citamos por la segunda reedición publicada por la editorial Civitas en 1981 aunque el texto se corresponde con la conferencia pronunciada por el Profesor GARRIGUES en 1955 en la Real Academia de Legislación y Jurisprudencia), aunque es un *leit motiv* en todo el trabajo. ALBALADEJO, MANUEL, «El negocio jurídico», *Barcelona: Bosch*, 1958, pg. 225 (aunque posteriormente corregirá su posición). JORDANO BAREA, JUAN BAUTISTA, «El negocio fiduciario», *Barcelona, Bosch*, 1959, pgs. 99-100 (aunque posteriormente corregirá su posición). Esta posición se generalizó también en la jurisprudencia del Tribunal Supremo desde las conocidísimas SSTs de 7 de enero, 10 de marzo y, sobre todo, 25 de mayo de 1944 (la primera en que se hace referencia explícita al negocio fiduciario). Sobre la jurisprudencia del Tribunal Supremo en materia de negocios fiduciarios puede consultarse el cuidadísimo estudio de FUENTESECA: FUENTESECA, CRISTINA, *El negocio fiduciario...*, op. cit., pgs. 96-181. Referencias sobre la teoría del doble efecto en la jurisprudencia del Tribunal Supremo pueden verse en: TOMÁS MARTÍNEZ, Gema, *Fiducia, negocio fiduciario y titularidad fiduciaria...*, op. cit., pg. 298. No obstante, como señala esta autora, es cierto que, en la jurisprudencia del Tribunal Supremo rara vez se ha aplicado la teoría del doble efecto en toda su extensión. En efecto, en los supuestos (verdaderamente conflictivos) de ejecución del fiduciario sobre los bienes objeto de la fiducia, las SSTs no consideran al fiduciario como verdadero propietario, permitiendo consiguientemente que el fiduciante recupere los bienes (TOMÁS MARTÍNEZ, Gema, *Fiducia, negocio fiduciario y titularidad fiduciaria...*, op. cit., pg. 304).

accionista de Cruzcampo a la intermediaria y la operada por esta última al comprador extranjero. De ese modo, no es posible sostener la existencia de una única transmisión y, por consiguiente, la única solución fiscal al supuesto será la aplicación a los vendedores iniciales de las reglas de imputación temporal de operaciones a plazos previstas por la normativa que regula el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas²⁹⁷.

Sin embargo no es la teoría del doble efecto la única forma de calificar los negocios fiduciarios desde una perspectiva puramente jurídico-privada. Muy pronto en la doctrina italiana²⁹⁸, y algo más tarde en la española²⁹⁹, empezó a apuntarse al talón de Aquiles de la teoría del doble efecto: en aquella construcción el negocio fiduciario se constituye como el resultado de la adición de dos actos, uno de carácter real y otro obligacional, de tal suerte que el primero queda aislado careciendo, consecuentemente de causa. Y es evidente que, en sistemas como el español o el italiano, que no admiten el negocio jurídico abstracto tal construcción se revela endeble³⁰⁰. Desde esta perspectiva DE CASTRO se refiere a una «titularidad fiducia-

297. Ésta parece ser, si he entendido bien su posición, la propuesta del Profesor FALCÓN cuando señala: «...si se acepta esta teoría del doble efecto es claro que el negocio fiduciario ha de respetarse plenamente a efectos fiscales» y, más tarde, elogiando la resolución del TEAR de Andalucía de 27 de mayo de 1999, ya citada: «*Lejos de la interpretación económica a que tan acostumbrados nos tienen los órganos administrativos [...] el citado Tribunal andaluz hace un notorio esfuerzo para proceder a la correcta calificación jurídica de la operación, obteniendo a partir de ésta el régimen tributario aplicable, que no es otro que el de las ventas a plazos*», para afirmar, por último, en cita literal de la resolución comentada: «...el que la transmisión de acciones a la intermediaria tenga una “causa fiduciae”, siendo real dicha transmisión y no habiéndose demostrado que la misma envolviera un fraude de ley...no impide otorgarle efectos jurídicos» (FALCÓN Y TELLÁ, Ramón, *Negocios fiduciarios: la necesidad de respetar a efectos tributarios...*, op. cit., pgs. 5-6 y, en sentido muy similar, en FALCÓN Y TELLÁ, Ramón, *Negocios fiduciarios: régimen tributario...*, op. cit., pgs. 199-200). La teoría del doble efecto ha sido aceptada también por PONT CLEMENTE, siquiera sea de forma implícita al asumir la posición de FERRARA: PONT CLEMENTE, Joan-Francesc, «La simulación en la nueva Ley General Tributaria», en *Madrid, Marcial Pons*, 2006, pg. 105.

298. Sobre todo en los trabajos de CARIOTA FERRARA: CARIOTA FERRARA, Luigi, «I Negozi fiduciari: trasferimento, cessione e girata a scopo di mandato e di garanzia: processo fiduciario», *Padova, CEDAM*, 1933, 248 pg. CARIOTA FERRARA, Luigi, «El negocio jurídico», Traducción del italiano, prólogo y notas de Manuel Albaladejo, *Madrid, Aguilar*, 1956, pgs. 197-212.

299. Sobre todo a impulsos del Profesor DE CASTRO: DE CASTRO Y BRAVO, Federico, *El negocio fiduciario. Estudio Crítico de la Teoría del doble efecto...*, op. cit., pgs. 8-39. Posición sostenida también en su obra clásica: DE CASTRO Y BRAVO, Federico, *El negocio jurídico*, Reimpresión. Madrid, Instituto Nacional de Estudios Jurídicos, 1971, pg. 388; 409-410. Esta crítica estuvo en realidad siempre presente en ciertos sectores de la doctrina española (ROCA SASTRE, PÉREZ GONZÁLEZ y ALGUER, HERNÁNDEZ GIL, LACAL FUENTES, SAPENA TOMÁS y VALLET DE GOYTISOLO); pueden verse referencias bibliográficas y breves descripciones de esas posiciones en: TOMÁS MARTÍNEZ, Gema, *Fiducia, negocio fiduciario y titularidad fiduciaria...*, op. cit., pg. 300. FUENTESECA, Cristina, *El negocio fiduciario...*, op. cit., pgs. 82-91.

300. No así en el Derecho Privado alemán. Seguramente es este el motivo por el que la Ordenanza Tributaria Alemana ha introducido un apartado en su § 39 destinado a regular la imputación de elementos patrimoniales en los negocios fiduciarios: «*En los negocios jurídicos fiduciarios los elementos patrimoniales se imputarán al fiduciante y en la transmisión en garantía a quien presta la garantía*». En efecto, la construcción pandectística del negocio fiduciario, consistente en una transmisión de la propiedad a la que se une un pacto de devolver así como el compromiso de no disponer de la cosa parece idónea en un sistema que admite el negocio abstracto (FUENTESECA, Cristina, *El negocio fiduciario...*, op. cit., pg. 72). De ese modo, si el legislador fiscal se remite, de forma expresa o tácita, a la regulación jurídico-privada de la titularidad se encuentra con que el elemento patrimonial (y las rentas por él generadas) deben imputarse indefectiblemente al fiduciario.

ria» entendida como titularidad subordinada al objetivo propuesto (de garantía o de gestión) y cuyos atributos esenciales son la provisionalidad y la transitoriedad³⁰¹. Nótese que con la expresión «titularidad fiduciaria» se evita deliberadamente hablar de propiedad por parte del fiduciario lo que permite, al menos ese parece ser el objetivo, mantener el carácter unitario de tal institución en nuestro Derecho³⁰². Independientemente de la innovadora escisión de la propiedad que deriva de este nuevo planteamiento (propiedad material del fiduciante y propiedad formal del fiduciario³⁰³), de ella se deriva una consecuencia determinante a los efectos que aquí interesan: los negocios fiduciarios no son aptos para transmitir el dominio pleno y, por consiguiente, el fiduciario no puede considerarse propietario o titular a efectos del artículo 7 de la LIP. En efecto, aplicando estas conclusiones a nuestro supuesto es evidente que la solución sería muy distinta a la descrita anteriormente. En el caso *Cruzcampo* sólo podría hablarse de una transmisión (la operada directamente por el propietario material de los títulos al comprador extranjero). Esta venta, en atención al pago del precio realizada por el comprador, debe entenderse al contado, sin perjuicio de que, desde el pago efectivo (no antes), quede depositado en la entidad que actúa como intermediaria. Así pues es evidente que la conclusión más relevante de la aplicación de la teoría de la «desmembración del dominio» será negar el régimen de diferimiento pretendido por los accionistas originales de *Cruzcampo*³⁰⁴.

301. DE CASTRO Y BRAVO, Federico, *El negocio jurídico...*, op. cit., pgs. 409; 421.

302. Así se entiende la afirmación de CÁMARA en el sentido de que: «...la expresión titularidad fiduciaria sólo es una hábil estratagema nominal para conseguir los efectos de la propiedad formal sin macillar la venerable designación de "propiedad"» (CÁMARA LAPUENTE, Sergio, «Operaciones fiduciarias o trusts en Derecho español», en *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, núm. 654, 1999, pg. 1779). Cuestión distinta es que, con un simple cambio de denominación (titularidad por propiedad) se consiga tal objetivo.

303. Seguramente una de las consecuencias más difícilmente encajables por la doctrina española más tradicional. Posición que incluso se hace patente en recientes estudios al hilo de conceptos diametralmente alejados de nuestra noción clásica de los derechos reales. En este sentido, y al hilo del estudio del concepto de beneficiario efectivo en los Convenios de Doble imposición, señalaba el Profesor VEGA BORREGO: «...a diferencia de lo que sucede en el Derecho anglosajón, no pueden existir diferentes niveles de propiedad sobre un mismo bien; es decir, jurídicamente no cabe distinguir entre un propietario formal (legal owner) y un propietario económico o material (beneficial owner)» (VEGA BORREGO, Félix Alberto, «Las medidas contra el treaty shopping: las cláusulas de limitación de beneficios en los convenios de doble imposición» Madrid, *Instituto de Estudios Fiscales*, 2003, pg. 144. VEGA BORREGO, Félix, «El concepto de beneficiario efectivo en los Convenios para evitar la doble imposición», en *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 8, 2005, pgs. 12-13). Esta idea, sin cita literal, pero en clara alusión a los trabajos del Profesor de la Universidad Autónoma de Madrid, ha sido sostenida recientemente en la jurisprudencia (SAN de 18 de julio de 2006 [JUR 2006, 204307]). La dificultad del desdoblamiento de la propiedad precisamente al hilo de los negocios fiduciarios en el IRPF es sostenida por: ROZAS VALDÉS, José Andrés; ANDERSON, Miriam, *¿Simulación civil o recalificación tributaria?...*, op. cit. En sentido semejante se pronuncia el Profesor FALCÓN: «...cualquiera que sea la postura que se adopte en el plano civil, no puede admitirse situaciones de dominio "impropié dictu" o de dominio formal y no material, que crearían situaciones de enorme inseguridad incompatibles con los principios tributarios» (FALCÓN Y TELLÁ, Ramón, *Negocios fiduciarios: régimen tributario...*, op. cit., pg. 199). A una conclusión semejante llega el comentario a la LIRNR elaborado por Cuatrecasas: «La percepción efectiva de la renta supone, cuando se trata de personas jurídicas, que se convierte en contribuyente por el IRNR aquel que ostente su titularidad jurídica, pues nuestro Derecho no acepta formas de "propiedad dual" al estilo de los ordenamientos anglosajones» (SÁNCHEZ LÓPEZ, Andrés (Dir.), *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes...*, op. cit., pg. 119).

304. Y las sentencias antes citadas de la Audiencia Nacional se basan precisamente en la nueva

Las diferentes consecuencias fiscales que se derivan del diverso entendimiento del negocio fiduciario en el Derecho Privado se han puesto en duda recientemente por el Profesor FALCÓN, para quien la superación de la teoría del doble efecto en Derecho Civil sería irrelevante desde la perspectiva estrictamente fiscal³⁰⁵. La posición del Profesor de Madrid³⁰⁶ se fundamenta en el carácter puramente fáctico del hecho imponible, defendida hace ya años por SAINZ DE BUJANDA³⁰⁷. Si no he entendido mal la posición del Profesor FALCÓN se parte de dicho carácter fáctico es decir de la idea de que, desde el punto de vista fiscal, la transmisión, en caso de resultar gravada, nunca es un acto ni un negocio jurídico, sino un hecho jurídico –el hecho imponible– que, con independencia de la voluntad de las partes, produce efectos jurídicos, precisamente el nacimiento de la obligación tributaria. En ese sentido, la compraventa no puede ser el hecho imponible de tributo alguno. Por el contrario, el hecho imponible será, en su caso, el hecho de comprar o el hecho de vender. Desde esta óptica, y siempre conforme a la posición del Profesor FALCÓN, la *causa fiduciae* no constituirá obstáculo alguno para el nacimiento de la obligación tributa-

concepción jurídico privada del negocio fiduciario (desmembración del dominio) para negar al recurrente el régimen de diferimiento pretendido. Así se afirma: «...la teoría científica reciente se aparta del “doble objeto” y prescinde de la sustantividad de la “causa fiduciae” [...] no obstante lo cual la titularidad formal habrá de desplegar su eficacia conforme a lo convenido y el fiduciante respetar la situación anómala creada y la validez de los acordado entre las partes, asistiéndole al fiduciario, en tanto no se produzca el cumplimiento un “ius o titulus retinendi” que no permite que se le imponga la restitución al no haber un simple préstamo, sino un contrato que entraña mayores efectos, pues ocasiona una transmisión basada en la buena fe, con efectos vinculantes para fiduciante y fiduciario»; «...el Tribunal Supremo valora el conjunto negocial propio de la fiducia de forma unitaria y no aislada de la manera que los efectos del título encaminado a transmitir la propiedad de los bienes de que se trate se atemperan en función del pacto fiduciario subyacente o, dicho de otro modo, la transmisión de la propiedad nacida de la compraventa queda matizada y condicionada por su carácter fiduciario, sin que puedan valorarse aisladamente los efectos del primer contrato, el fiduciario, sin tener en cuenta la realidad del segundo negocio, la ulterior transmisión a quien se reconoce como el verdadero adquirente»; «...traslizando el criterio jurisprudencial al caso que nos ocupa, lleva negar carta de naturaleza a la venta de acciones a las entidades intermediarias, porque tal contrato ha de interpretarse en el contexto del conjunto del que forma parte y que consiste básicamente en una oferta de compra aceptada por los accionistas, los mismos que venden a la intermediaria para que a su vez venda a la ofertante en las condiciones preestablecidas: el contrato discutido se enmarca, pues, en una operación de compraventa entre los accionistas y “Guinness PLC”.» Se trata de afirmaciones que pueden encontrarse en todas las Sentencias de la Audiencia Nacional referidas al caso *Cruzcampo* por lo que prescindimos de citas jurisprudenciales concretas.

305. Existe todavía otra posición que trata de equiparar los efectos fiscales de las teorías del doble efecto y de la desmembración de la propiedad aunque desde una óptica bien distinta. En efecto, según la Profesora COMBARROS VILLANUEVA también sería posible imputar al fiduciante los bienes transmitidos en fiducia desde la óptica estricta de la teoría del doble efecto. Apoyándose en un pasaje del ya citado trabajo del Profesor GARRIGUES (GARRIGUES DÍAZ-CANABATE, Joaquín, *Negocios fiduciarios...*, op. cit., pg. 48) señala COMBARROS: «...aunque jurídicamente no pueda hablarse de un desdoblamiento de la propiedad en formal y material, sí que cabe en este caso diferenciar entre propiedad jurídica y propiedad económica, puesto que el fiduciario efectivamente “aparece desde el primer momento revestido de facultades y derechos exclusivos y que ejerce en propio nombre, aunque, por el deber de atender al interés ajeno, más sea un propietario formal, legalmente autorizado para disponer de los mismos, que un dueño material que los disfrute económicamente”» (COMBARROS VILLANUEVA, Victoria Eugenia, *La interpretación económica...*, op. cit., pg. 528 (nota 116)). Por los motivos analizados desde la óptica estricta del elemento subjetivo del hecho imponible tal equiparación no parece factible salvo que, como luego analizaremos, se entienda que debe darse al artículo 7 de la LIP una interpretación tributaria autónoma.

306. FALCÓN Y TELLA, Ramón, *Negocios fiduciarios: régimen tributario...*, op. cit., pgs. 200-204.

307. SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *Concepto del hecho imponible...*, op. cit., pgs. 293-319.

— I. Los negocios fiduciarios como alteración artificiosa de los criterios de atribución...

ria pues la voluntad de las partes resulta irrelevante desde la perspectiva de la realización del hecho imponible³⁰⁸. A mi juicio, la brillante exposición del Profesor FALCÓN merece algunas consideraciones.

En primer lugar la referencia a la denominada *causa fiduciae* que no sólo aparece en su trabajo al hilo de la explicación del carácter puramente fáctico del hecho imponible sino que, por el contrario, puede encontrarse en otros pasajes de su trabajo³⁰⁹. Hablar de *causa fiduciae* al hilo de la exposición de las posibles consecuencias fiscales de la «teoría de la desmembración del dominio» constituye, a mi juicio, una imprecisión en la medida en que tal teoría surge no sólo como superación del doble efecto sino, también, y precisamente de determinadas tesis que encontraron su explicación en la existencia precisamente de dicha *causa fiduciae*. La teoría de la *causa fiduciae* surge precisamente como un modo de acomodar la teoría del doble efecto al sistema causalista español. En la medida en que tal tesis desembocaba en el reconocimiento de una transferencia plena de la propiedad sin causa se construye una categoría unitaria de negocio fiduciario estableciendo a la *causa fiduciae* como causa efectiva del negocio. Esta tesis trata de justificarse en la autonomía de la voluntad y en el artículo 609 del Código Civil que, a juicio de estos autores, parece reconocer una lista *numerus apertus* de negocios reales³¹⁰. Por consiguiente parece obvio que no hay lugar para la *causa fiduciae* en el seno de la teoría de la desmembración del dominio pues la idea basilar de esta última tesis consiste precisamente en que el negocio fiduciario no transmite tal dominio al fiduciario.

Además a las reflexiones del Profesor FALCÓN parece subyacer la idea de que la no transmisión de la propiedad en los negocios fiduciarios —al menos tal y como se desprende de la teoría de la desmembración del dominio— obedece a la voluntad de las partes del negocio. Creo que no puede extraerse una conclusión diversa de las siguientes afirmaciones: «...la “*causa fiduciae*”, por definición, no constituye obstáculo alguno, pues ya hemos dicho que la voluntad de las partes resulta irrelevante desde la perspectiva del hecho imponible.»³¹¹ Sin embargo conviene no olvidar que, conforme a la teoría de la desmembración del dominio, el fiduciante no deja de transmitir al fiduciario porque no quiera hacerlo, sino más bien porque no puede. Bien porque la transmisión carece de causa (teoría del doble efecto) o porque la causa, en realidad, no es más que un artificio que esconde un fin de garantía o de mandato (teoría de la *causa fiduciae*).

Por último conviene señalar que este problema resulta mucho más claro si se analiza desde la perspectiva del elemento subjetivo del hecho imponible y no del objetivo como, en cierto modo, se desprende de las argumentaciones del Profesor FALCÓN. De ese modo, el problema se reduce a una interpretación del artículo 7

308. FALCÓN Y TELLÁ, Ramón, *Negocios fiduciarios: régimen tributario...*, op. cit., pgs. 200-201.

309. FALCÓN Y TELLÁ, Ramón, *Negocios fiduciarios: régimen tributario...*, op. cit., pgs. 196; 202.

310. Ésta fue la posición sostenida durante algún tiempo por JORDANO BAREA: JORDANO BAREA, Juan Bautista, «Problemática del negocio fiduciario», en *Revista de Derecho Privado*, 1958, pgs. 526-531. JORDANO BAREA, Juan Bautista, «Dictamen sobre recuperación de bienes transmitidos fiduciariamente», en *Anuario de Derecho Civil*, 1966, pgs. 623-624.

311. FALCÓN Y TELLÁ, Ramón, *Negocios fiduciarios: régimen tributario...*, op. cit., pg. 201.

de la LIP (y no a una calificación global del negocio en contraste con el hecho imponible normativo) y que, de conducir a los criterios jurídico-privados de titularidad (posibilidad que ahora estamos analizando) impone averiguar si, conforme a dichos criterios, en el negocio fiduciario se ha operado o no la transmisión del dominio. Obviamente el análisis de esos criterios se hará independientemente del problema de la significación puramente fáctica del hecho imponible³¹².

Así pues, salvadas las críticas expuestas por el Profesor FALCÓN, nos encontramos con que las dos concepciones básicas del negocio fiduciario en el Derecho Civil, nos conducen a consecuencias fiscales diametralmente opuestas. Siguiendo la teoría del doble efecto los negocios acometidos por las partes implicadas en el caso *Cruzcampo* serían plenamente aceptables a efectos fiscales, salvo que decidiera hacerse frente al caso mediante la utilización de la cláusula de conflicto prevista actualmente en el artículo 15 de la LGT/2003 (problema del que nos ocuparemos más adelante). Por el contrario, de sostenerse la teoría de la desmembración del dominio sería posible corregir la operación interpretando los criterios de imputación previstos en el artículo 7 de la LIP sin necesidad de acudir a la cláusula antiabuso o a otros mecanismos que, no en vano, han sido calificados como extravagantes y abusivos³¹³ o, de forma más rotunda, como simple «huida del Derecho»³¹⁴ (negocio indirecto).

El abandono progresivo de la teoría del doble efecto aconsejaría quizás aplicar las consecuencias fiscales propias de la teoría del desmembramiento. Sin embargo, ello supondría mediar en una polémica de orden estrictamente jurídico-privado para la que, quizás nos falta la debida especialización. Por ese motivo la mejor solución puede ser, quizás, tratar de resolver este problema de interpretación partiendo del método expuesto en el primer capítulo de este trabajo. En este punto nos encontramos ante la diatriba clásica expuesta ya en varias ocasiones. A una misma expresión legal le corresponden varios sentidos posibles de las palabras, sólo que, en este caso, dicha variedad de sentidos no obedece (al menos ante la encrucijada que ahora se nos plantea) al carácter polisémico de una norma fiscal, sino más bien a la diversa forma de entender un mismo tipo de negocios por la doctrina y la jurisprudencia civiles. Sin embargo, el correcto proceder interpretativo sigue siendo el mismo: ante un elenco de sentidos posibles de una norma o expresión legal procede elegir aquél que resulte conforme o, más conforme, con la finalidad de la norma que se interpreta. Obviamente, en nuestro caso, la finalidad de la norma que resulta de interés no puede ser la propia del ordenamiento privado

312. A mi juicio, la prueba irrefutable de esta afirmación es que, incluso entre quienes afirman el carácter puramente fáctico del hecho imponible, se reconoce la posibilidad de tener que acudir a los criterios jurídico-privados para entender el elemento subjetivo del hecho imponible (si así resulta, obviamente, de la propia norma tributaria): SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *Concepto del hecho imponible...*, *op. cit.*, pg. 391 (al menos conforme a su expresa remisión a la obra de GIANNINI). JARACH, Dino, *El hecho imponible...*, *op. cit.*, pg. 173 aunque esta conclusión aparece fuertemente matizada por su particular entendimiento del hecho imponible.

313. FALCÓN Y TELLÁ, Ramón, *Negocios fiduciarios: régimen tributario...*, *op. cit.*, pg. 197.

314. FALCÓN Y TELLÁ, Ramón, «Negocio indirecto y fraude de ley», en *Quincena Fiscal*, núm. 6, 1995, pg. 5.

— I. Los negocios fiduciarios como alteración artificiosa de los criterios de atribución...

(cuyos intereses protegidos nos son totalmente indiferentes) sino, más bien, la finalidad propia de la norma fiscal. Y esta norma, como fácilmente se comprenderá, no puede ser otra que la que regula el elemento subjetivo del hecho imponible en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por lo que a nosotros nos interesa, el artículo 7 de la LIP. Por ello, el primer paso de nuestro razonamiento deberá ser determinar la finalidad propia de tal norma de imputación para, una vez averiguada y a la luz de la misma, seleccionar el sentido posible de las palabras que más se ajusta a la citada finalidad.

Lo cierto es que la finalidad de las normas que regulan el elemento subjetivo del hecho imponible, en particular por lo que se refiere a los tributos directos, no puede plantear excesivas dudas. Lo pretendido por la norma es que el elemento objetivo del hecho imponible sea atribuido al sujeto que manifiesta la capacidad económica que tal elemento pone de manifiesto. Descargando la afirmación de la hojarasca propia de la época (y propia también de la Escuela de Pavía) quizás haya sido JARACH quien con más precisión ha expresado esta idea: «*Si el principio de la capacidad contributiva es la causa del impuesto, será en primer término obligado al tributo el sujeto que se halla en una relación tal con el hecho imponible, que a él se pueda atribuir en vía principal la capacidad contributiva.*»³¹⁵ Lo cierto es que, desde la perspectiva de la lógica y de las exigencias constitucionales propias del Derecho Tributario la conclusión no podía ser muy distinta³¹⁶. Desde esta óptica, por consiguiente, deberá elegirse aquella interpretación (aquel sentido posible de las palabras) que permita atribuir el elemento objetivo del hecho imponible (en nuestro caso la renta o, con más precisión, la ganancia patrimonial realizada) al sujeto que manifiesta la capacidad económica que tal ganancia pone de relieve. Esta elección, que en otros casos de manipulación del elemento subjetivo del hecho imponible pudiera resultar más sencilla, se torna algo más complicada en el supuesto objeto de análisis. Porque, adviértase que la ganancia patrimonial no deja de imputarse a los titulares de la riqueza que ésta pone de manifiesto (precisamente los accionistas iniciales de *Cruzcampo*) incluso si se opta por entender que la operación es perfectamente válida. La duda, en este caso, consiste en determinar si la ganancia patrimonial debe ser imputada, en su totalidad, en el ejercicio en que ésta se realiza o si, por el contrario, procede aplicar la regla de diferimiento propia de las operaciones realizadas a plazos. Por ese motivo el problema se torna algo más oscuro porque si bien la pregunta, desde una óptica civil y también fiscal, sigue siendo cuántas compraventas se celebraron, desde esta última perspectiva, adquiere gran interés

315. JARACH, Dino, *El hecho imponible...*, op. cit., pg. 168.

316. Esto explica que también la doctrina alemana atribuya tal finalidad a las normas de imputación. En este sentido señala el Profesor TIPKE: «*Mientras que el Derecho Privado gira en torno al aseguramiento de la concordia jurídica de los privados, a través de la fijación de las facultades del propietario y de los acreedores así como a la protección de tales títulos, el Derecho Tributario se ocupa de la imputación de los bienes económicos [...] al patrimonio de los obligados tributarios. En todo caso, el objetivo del Derecho Tributario debería ser el encuentro de los indicadores de capacidad económica*» (TIPKE, Klaus, *Die Steuerrechtsordnung. Tomo III...*, op. cit., pg. 1353). A la misma conclusión han llegado otros sectores de la doctrina alemana: WERNDL, Joseph, *Wirtschaftliches Eigentum. Grundsätzliche Betrachtungen über die Zurechnung von Wirtschaftsgütern im Steuerrecht*. Köln: Peter Deubner, 1983, pg. 58.

cuándo se realizó la ganancia patrimonial obtenida por los accionistas de Cruzcampo, cuestión, sin embargo, que depende estrictamente de la primera. De ese modo, en este caso, la pregunta debe ser más bien qué ganancia patrimonial se imputa a los accionistas iniciales de la cervecera, si la realizada con ocasión de la venta a la intermediaria financiera (conclusión de aplicar la teoría del doble efecto) o a los compradores finales de los títulos (conclusión de la teoría del desmembramiento del dominio). Para responder a esta cuestión los hechos del caso resultan determinantes, si bien el relato de los mismos contenido en las sentencias que resuelven el caso *Cruzcampo* dista de ser completo.

La regla que permitía imputar las rentas derivadas de operaciones a plazo a medida que los cobros son exigibles tiene una lógica difícilmente discutible. No sería razonable hacer tributar por la totalidad de una renta aún no percibida, en definitiva, no disponible. Así pues la solución al problema jurídico planteado deberá dar respuesta a la siguiente cuestión: ¿concurren, en el caso concreto, las circunstancias que justifican el diferimiento de gravamen, esto es, resulta limitada la disponibilidad de la renta como consecuencia de la titularidad fiduciaria de la intermediaria financiera? De ser así, obviamente, deberían aplicarse las consecuencias fiscales propias de la teoría del doble efecto. Sin embargo, no es ésta, a mi juicio, la conclusión que debe derivarse de los hechos del caso. Veámoslo con mayor detenimiento.

Los accionistas iniciales pactan con la intermediaria financiera una venta a plazo con devengo de intereses a favor del vendedor por un interés compuesto anual. Sin embargo, en este punto concurren dos elementos de gran importancia: los intereses se satisfacen a partir de la fecha en que la compradora final pagó el precio, y no desde la fecha del contrato con las intermediarias. De otro lado, los diversos plazos se encauzan a través de contratos de depósito financiero retribuido. Estas dos circunstancias permiten entender, a mi juicio, que no sería adecuada a la lógica propia de la regla de imputación temporal en operaciones a plazo, su aplicación al caso concreto. En primer lugar por el hecho de que los intereses del depósito comienzan a devengarse desde que la compradora final paga el precio a la intermediaria y no desde la fecha del contrato con las intermediarias, como sería lógico en una venta a plazos³¹⁷. Pero, a mi juicio, existe todavía una razón de mayor peso para poner en entredicho que concurren las circunstancias que habilitan a aplicar la regla especial de las ventas a plazo. En las sentencias que resuelven el caso no se detallan las condiciones de los depósitos financieros retribuidos pero, desde luego, parece difícil pensar que los accionistas iniciales no pudieran recuperar las cantidades depositadas aun con un coste, más o menos elevado, de cancelación. Esa posibilidad sería impensable en una verdadera operación a plazos en la que el vendedor sólo podrá disponer del precio a medida que los plazos se van haciendo exigibles. Luego todo parece indicar que la finalidad de la norma especial de imputación no permite su aplicación al caso. De un lado sólo se produce la

317. Circunstancia que los Inspectores actuarios pusieron de manifiesto en sus Informes. Ver, por poner un solo ejemplo, el FJ 9º de la SAN de 12 de abril de 2006 (JUR 2006, 147413).

disponibilidad de la renta cuando la intermediaria transmite al comprador final, no antes (signo inequívoco es el *dies a quo* en el cómputo de intereses y el hecho de que si no se hubiera realizado la venta no existiría materialmente renta que imputar). De otro lado, desde que el comprador final paga el precio la renta resulta disponible para los accionistas originales por mucho que ésta quede depositada en la entidad financiera intermediaria.

De ese modo, puede concluirse que la interpretación jurídico privada que mejor se ajusta a la finalidad de la norma fiscal que regula el elemento subjetivo del hecho imponible en el IRPF (y también a la de la norma de imputación temporal de rentas) es precisamente la teoría de la desmembración del dominio. En efecto, según esta tesis, sólo existe una venta (la operada por los accionistas al comprador final). Es obvio que la intermediaria no podía vender lo que no era suyo al ostentar sobre los títulos exclusivamente una propiedad formal. Así se justifica, lejos de complicadas operaciones de calificación negocial, la tributación de la ganancia patrimonial en un solo ejercicio, el de la única venta realizada.

Como se recordará sostuvimos en su momento que la regulación del elemento subjetivo del hecho imponible contenido en el artículo 7 de la LIP admitía dos interpretaciones diversas según el sentido posible de las palabras de la ley. De un lado, considerar que el artículo 7.1 de la LIP remitía a los criterios de titularidad jurídica propios del ordenamiento privado, posibilidad que hemos analizado en las páginas anteriores. Pero también señalamos que era posible sostener, a la luz del propio enunciado del precepto, la existencia de reglas de imputación estrictamente fiscales que, como no podía ser de otra forma, debían deducirse de la propia regulación del Impuesto y, señaladamente, del concepto, indeterminado pero no insusceptible de determinación, de «obtención de rentas». Conforme al esquema que hemos seguido hasta ahora, procedería ocuparse en este momento de esta segunda posibilidad contrastando sus resultados con los ya estudiados en relación con el otro de los sentidos posibles que cabría atribuir al artículo 7.1 de la LIP. Sin embargo, con el objeto de evitar reiteraciones innecesarias, preferimos diferir este tratamiento al momento en que analicemos los negocios fiduciarios en aquellos impuestos en los que, con toda evidencia, el elemento subjetivo del hecho imponible no se regula por remisión a los criterios privados de titularidad. Me refiero lógicamente al IS y, sobre todo en los casos que analizamos, al IRNR (en este segundo caso exclusivamente respecto a las rentas obtenidas por personas jurídicas). Cuando se realice ese análisis, particularmente cuando se acometa el estudio del concepto de «obtención de renta», habrá que traer a colación las posibles consecuencias para el supuesto que analizamos en este momento. En todo caso, debe adelantarse que las consecuencias no serán muy diferentes a las estudiadas hasta este momento.

5.2. Los negocios fiduciarios en el Impuesto sobre Sociedades. El caso *lease back*

La situación se torna mucho más complicada cuando tratamos de aplicar la construcción descrita en el anterior epígrafe al problema de los negocios fiducia-

rios en el Impuesto sobre Sociedades, sobre todo, si nos encontramos ante un contrato (o conjunto de contratos) tan complejo como el *sale and lease back*.

Las particularidades de este caso se ponen de manifiesto, en primer lugar, al tratar las normas cuya aplicación pretende el contribuyente con el diseño de las operaciones descritas³¹⁸. En efecto, y como ya señalamos, dicha conducta se orienta, por un lado, a que la transmisión por parte del propietario inicial se beneficie de la exención por reinversión regulada en artículo 15.Ocho de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, que regulaba el Impuesto sobre Sociedades (LIS/1978 en adelante). Ello permite que la propietaria inicial y la sociedad de *leasing* eleven el precio del bien transmitido (respecto a su valor neto contable) sin elevar por ello su tributación en el Impuesto sobre Sociedades. Ese incremento del precio no es caprichoso sino que se orienta a la posterior aplicación de las normas reguladoras del régimen fiscal del *leasing*. En el momento de realizarse las operaciones que dieron lugar al caso descrito, la Disposición Final Tercera de la LIS/1978 remitía tal régimen al Real Decreto-ley de 25 de febrero de 1977 derogado, años más tarde, por la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre disciplina e intervención de las entidades de crédito (LDIEC en adelante). Como es sabido, la disposición adicional 7ª de la LDIEC permitía al arrendatario la deducción de la totalidad de las cuotas abonadas por el arrendamiento, siempre que se cumplieran determinados requisitos enumerados en tal disposición. Esta amplísima posibilidad de deducción explica la elevación del precio en la transmisión inicial que engrosa la cuantía de las cuotas posteriormente deducibles, situación que se torna especialmente ventajosa cuando el bien estuviera prácticamente amortizado en el momento de realizarse la transmisión inicial³¹⁹.

Por otro lado, conviene no perder de vista, la especialidad que concurre en los contratos de *lease back* que analizamos. Recuértese que, en el caso propuesto, la empresa de *leasing* no satisfacía un precio en efectivo en el momento de la transmisión de la propiedad de los bienes, sino que entregaba, en lugar de tal precio una serie de pagarés, calificados, además, porque su vencimiento coincidía cronológicamente con el de los distintos plazos a pagar por el arrendamiento financiero y, prácticamente, por el mismo importe. Esta circunstancia, que cierta doctrina ha reconocido a la perfección llegándose a hablar de un «caso singular»³²⁰, abre nuevos problemas: la solución que se dé al caso propuesto ¿resultaría también aplicable a aquellos otros supuestos en los que la operación de *lease back* tuviera como finalidad propia la de obtener financiación³²¹? Desde luego, no parece tener

318. Recuértese, en efecto, que los fraudes o tentativas de fraude realizadas por el contribuyente no consisten, de forma exclusiva, en la elusión de la norma que regula el hecho imponible. Por el contrario, y en el caso que analizamos, esto se advierte con enorme claridad; el fraude o tentativa de fraude puede consistir en la captación de una norma de exención o que regule cualquier otro tipo de beneficio fiscal.

319. Como pone de manifiesto RODRÍGUEZ MÁRQUEZ aunque al hilo de la Ley 43/1995: RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús, «Los contratos de arrendamiento financiero en la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades», en *Quincena Fiscal*, núm. 6, 1996, pg. 54.

320. FALCÓN Y TELLA, Ramón, *Negocio indirecto y fraude de ley...*, *op. cit.*, pg. 5.

321. Por seguir la terminología utilizada en las sentencias de la Audiencia Nacional (por todas SAN de 6 de julio de 2006 [JUR 2006, 191598]).

— I. *Los negocios fiduciarios como alteración artificiosa de los criterios de atribución...*

mucho sentido plantearse esta cuestión respecto a la normativa aplicable antes de la entrada en vigor de la Ley 43/1995 pues, hasta donde llega mi conocimiento, no existe una sola resolución judicial o administrativa sobre este particular. Sin embargo la pregunta, como veremos, resulta determinante a la hora de aplicar el régimen fiscal vigente en el Impuesto sobre Sociedades para los contratos de leasing.

Conectado con lo anterior debe señalarse, aunque eso no supone una complejidad especial del caso propuesto, que el régimen vigente del *leasing* en el Impuesto sobre Sociedades difiere sobremanera del que era aplicable en el momento de producirse los hechos analizados. Es obvio que, a diferencia del caso *Cruzcampo*, en el que la normativa era coincidente *mutatis mutandis*, la solución que proporcionemos para la resolución del caso *lease back* no será enteramente trasladable al Derecho vigente. Sin embargo, y como veremos, los fundamentos de la solución no serán muy diversos en uno y otro caso. Pero, procedamos de forma sistemática, ocupándonos primeramente del problema de acuerdo con las normas vigentes en el momento de surgir el mismo.

Al igual que en el resto de casos descritos y que serán objeto de estudio, trataremos de resolver el problema que se plantea, desde la perspectiva de la interpretación de los criterios de regulación del elemento subjetivo del hecho imponible.

5.2.1. *Los negocios de lease back en la LIS/1978*

Lo primero que pretendemos dejar claro es la estricta relación que guarda el caso descrito con los criterios de regulación del elemento subjetivo del hecho imponible en el Impuesto sobre Sociedades. En este sentido debe advertirse la posibilidad de hacer girar toda la polémica en torno a los criterios de atribución de la renta en el Impuesto sobre Sociedades. No obstante, pueden detectarse algunas diferencias esenciales (de las que ya se ha dado parte parcialmente en páginas anteriores) respecto a la regulación de dichos criterios en el IS y en el IRPF. En efecto, recuérdese que en el IRPF la individualización de la renta se hacía depender, en múltiples ocasiones, de la titularidad del elemento patrimonial que la producía lo que conducía irremediablemente a los criterios, algo oscuros, del artículo 7 de la LIP. Sin embargo, en la LIS/1978 (lo mismo ocurre en la normativa vigente) no existe regla alguna que formule la imputación de rendimientos o gastos en estos términos y, por consiguiente, la polémica no se plantea en términos idénticos a los que hemos tenido ocasión de analizar anteriormente. Y ello conlleva que el problema de imputación que generan los supuestos de *lease back* pueda analizarse desde una doble óptica aunque la cuestión central, en definitiva, no deja de ser la misma: la deducibilidad de las cuotas de arrendamiento financiero. Así pues podría considerarse, en primer lugar, desde la perspectiva de la enajenación efectiva del elemento patrimonial por parte de la posterior sociedad arrendataria. Es obvio, en este sentido, que si no existe tal transmisión difícilmente podrá acordarse posteriormente un contrato de *leasing* en tanto en cuanto carece de sentido que un sujeto

adquiera en arrendamiento financiero un bien que es de su propiedad y que está a su total disposición. Y es evidente, en este mismo caso, que las cuotas abonadas a la sociedad de *leasing* no serán deducibles. Pero, como avanzamos, el problema podría considerarse desde una óptica bien distinta que no apunta tanto a la titularidad del elemento patrimonial transmitido como a la imputación de ingresos y, en este caso especialmente de gastos, que resultaba de las reglas particulares de la LIS/1978 y su reglamento de desarrollo.

Esta segunda forma de entender el problema es la acometida directamente en algunas resoluciones del TEAC³²². Así, se viene a sostener en definitiva que la parte de las cuotas de *leasing* que corresponden a la recuperación del coste del bien no constituyen gastos necesarios para obtener la renta gravada y, por consiguiente, no pueden considerarse deducibles. Y, en realidad, esta posición no es más que el germen de la solución alumbrada más adelante por la doctrina administrativa y la jurisprudencia, en el sentido de recalificar las operaciones de *sale and lease back* como préstamos³²³. En efecto, la consecuencia inmediata de tal recalificación es la misma: negar la deducibilidad de la parte de las cuotas de *leasing* correspondientes a la recuperación del coste del bien, admitiendo exclusivamente la de la carga financiera (la consecuencia fiscal, en definitiva, de un negocio de préstamo para el prestatario). Y el problema que subyace a esta posición es el mismo al que en tan reiteradas ocasiones hemos hecho referencia en este trabajo. Se aplica a los negocios jurídicos de *sale and lease back* el mismo régimen jurídico-fiscal que a los préstamos por el hecho de que su configuración y consecuencias económicas son idénticas; y ello sin atender al sentido posible de las palabras de las normas que regulaban los incrementos de patrimonio o la deducibilidad de las cuotas de *leasing* en la LIS/1978³²⁴. Y tal recalificación sólo hubiera sido posible jurídicamente apli-

322. Así: Res TEAC de 8 de noviembre de 1994 (JT 1994, 1663); Res TEAC de 13 de mayo de 1999 (JT 1999, 1355) y, por último, la de 10 de mayo de 2000.

323. Así se superarían algunas de las críticas formuladas por la doctrina a la simple negación de la operación sobre la base de su intención elusiva, porque, como con buen criterio había señalado el Profesor FALCÓN «...una vez rechazadas las consecuencias tributarias previstas para el *lease back*, el TEAC se refiere a la Resolución de 8 de noviembre de 2004) *ni siquiera se digna decirnos qué tipo de negocio considera en realidad celebrado o perseguido por las partes*» (FALCÓN Y TELLA, Ramón, *Negocio indirecto y fraude de ley...*, op. cit., pg. 6). Dicha recalificación puede verse en las siguientes sentencias y resoluciones: Resolución del TEAC de 13 de enero de 1999 (JT 1999, 186); Res. TEAC de 29 de enero de 1999 (JT 1999, 276); Res. TEAC de 4 de noviembre de 1999 (JT 1999, 1940); Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Navarra de 5 de febrero de 2001 (JT 2001, 445), aunque en este caso con la peculiaridad de negar incluso la deducibilidad de la carga financiera abonada a la entidad de *leasing*. Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 13 de diciembre de 2002 (JUR 2003, 74245). Y debe hacerse constar que también cierta jurisprudencia alemana ha sostenido esta concepción de los supuestos de *sale and lease back*, aunque a efectos de su gravamen en el Impuesto sobre el Valor Añadido. En este sentido destaca la sentencia FG München, Beschl. v. 15.5.2000— 3 V 560/00, UVR 2000, 461. No obstante, la misma ha sido sometida a importantes críticas: GRÜNWARD, Ulrich; POGODDA, Annette, «Sale and lease back –Ein umsatzsteuerliches Problem?—», en *Umsatzsteuer-Rundschau*, 2001, pg. 143. WEBER-GRELLET considera por su parte muy dudoso que los negocios de *sale and lease back* deban calificarse como préstamos con garantía: WEBER-GRELLET, Heinrich en Ludwig SCHMIDT, *Einkommensteuergesetz Kommentar...*, op. cit. § 5 Rz. 725 (pg. 457).

324. Y ésta ha sido la crítica frecuente en la doctrina a la jurisprudencia que comentamos: FALCÓN Y TELLA, Ramón, *Negocio indirecto y fraude de ley...*, op. cit., pgs. 5-8. Y si no he entendido mal

cando la cláusula de fraude de ley regulada, en aquellos momentos, en el artículo 24 de la LGT/1963³²⁵. Se trata, en definitiva, del uso de la interpretación económica más allá de los límites propios de la actividad hermenéutica.

Una vez más, y antes de sostener la necesidad de recurrir a la cláusula antiabuso, debemos analizar si las operaciones descritas pueden corregirse mediante una interpretación correcta y, por lo tanto, no más allá del sentido posible de las palabras de la ley o al margen del mismo. Y de nuevo, en la medida en que las operaciones descritas se ubican *prima facie* en el ámbito de los negocios fiduciarios, se impone analizar el problema desde la óptica de los criterios de imputación, en este caso en el Impuesto sobre Sociedades. Pero ahora, y a diferencia del análisis que hicimos respecto a los negocios fiduciarios en el IRPF no se trata de estudiar los criterios de imputación de rentas para determinar si las mismas deben atribuirse a uno u otro sujeto. El caso que nos ocupa es algo más complejo pues, de lo que se trata, es de decidir la deducibilidad de determinados gastos o, con mayor precisión, su propia existencia. Y es en este punto donde se impone, una vez más, el recurso a las reglas de imputación pero, adviértase bien, no a las reglas de imputación de rentas sino de patrimonios en el IS. Esta afirmación requiere algunas explicaciones. El problema esencial reside en determinar si la venta por parte del propietario original (posterior arrendatario financiero) puede considerarse jurídicamente como tal, en definitiva si se ha operado o no la transmisión del dominio a la sociedad de *leasing*. De ser así parece evidente que las operaciones de *lease back* descritas, al menos durante la vigencia de la LIS/1978, sólo podrían corregirse

su posición también es ésta la posición que deja traslucir: PONT CLEMENTE, Joan Francesc, *La economía de opción...*, op. cit., pgs. 64-65.

325. Recurso a la cláusula de fraude de ley que algunas de estas resoluciones niegan con enorme superficialidad o, en el mejor de los casos, con argumentos difícilmente comprensibles. Es el caso, por ejemplo, de la Res. TEAC de 30 de noviembre de 1994 (JT 1994, 1663) que, en su considerando 4º, señala: «...es preciso señalar que mientras en el negocio indirecto la causa jurídica se deduce del juego recíproco y contradictorio de sus partes, cualquiera que sean sus motivos inmediatos (evitar la rigidez contractual, eludir leyes prohibitivas, contravenir leyes fiscales, etc.), por el contrario, en el fraude de ley se precisa la concurrencia de dos normas y la utilización de una de ellas, denominada de cobertura, para eludir la aplicación de otra, y obtener así un resultado prohibido o contrario al conjunto del ordenamiento jurídico. En el presente caso se confrontan las cláusulas de un contrato, más que el precepto en que éste se ampara, con la norma fiscal» o de la SAN de 5 de marzo de 1997 (JT 1997, 242) cuando indica en su fundamento de derecho 3º: «No se trata, en modo alguno, de un supuesto de fraude de ley (Sentencia del Tribunal Supremo de 3 noviembre 1992 [RJ 1992, 9190]), pues en el caso del fraude se necesita la existencia de dos normas, y la utilización de una de ellas, denominada de cobertura, para eludir la aplicación de la otra, y obtener así un resultado prohibido y contrario al ordenamiento.» Reconozco mi absoluta incapacidad para entender el fundamento sobre el que el TEAC y la AN pretenden construir la distinción conceptual entre negocio indirecto y fraude a la ley. En otras sentencias y resoluciones la doctrina administrativa o los tribunales se limitan a descartar el uso de la cláusula de fraude de ley sin mayor justificación: SAN de 21 de febrero de 2002 (JT 2002, 687) (FJ 7). Quizás la dificultad en este caso residía en el hecho de que las vías contractuales acometidas por el contribuyente no se orientaban tanto a la elusión de la norma de sujeción como a la captación de un beneficio fiscal, conductas que, aun pudiendo atajarse en su día con la cláusula de fraude del artículo 24 LGT [aunque, por ejemplo el Profesor FALCÓN parecía mostrar serias reticencias: FALCÓN Y TELLÁ, Ramón, «El fraude de ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (II): límites a la utilización de esta figura», en *Quincena Fiscal*, núm. 18, 1995, pg. 6] o en la actualidad mediante la cláusula de conflicto indistintamente, pueden presentar configuraciones algo diversas.

mediante la aplicación de la cláusula de fraude ley. Por el contrario, si es posible defender, dentro del sentido posible de las palabras de la ley, que no se ha operado tal transmisión de la propiedad, la operación se vendrá abajo por sí sola pues es obvio que nadie adquiere en *leasing* lo que ostenta en propiedad o, más claro aún, que ninguna entidad puede ceder en *leasing* un elemento patrimonial del que no es propietario, tanto menos cuando el cesionario es su verdadero titular dominical.

En esta línea de razonamiento se hace imprescindible determinar cuáles son las reglas conforme a las que se regulaba la titularidad del patrimonio en la LIS/1978. Y lo cierto es que, en aquel momento (a diferencia de lo que, como veremos, ocurre en la actualidad) no existían normas específicas de imputación de elementos patrimoniales cedidos en *leasing* ni tampoco reglas generales de atribución. De ese modo, se hace necesario prestar atención a aquella norma que, de uno u otro modo, señalaba en la LIS/1978 o su reglamento de desarrollo los criterios conforme a los cuales podía entenderse que un elemento patrimonial resultaba imputable a una sociedad a efectos del Impuesto. Y en este sentido, debe citarse el artículo 12.b de la Ley del Impuesto que hacía referencia a los «...*elementos patrimoniales, bienes o derechos cuya titularidad corresponda al sujeto pasivo*»). Como vemos, la norma —redactada seguramente con una intención muy distinta a la regulación de la atribución del patrimonio en el IS— vuelve a situarnos ante una duda interpretativa semejante a la que ya tratamos al hilo de los negocios fiduciarios en el IRPF. La LIS/1978 hace referencia al criterio de la titularidad pero sin aclarar qué reglas determinan dicha titularidad; de nuevo podemos comprobar cómo la expresión literal de la norma fiscal abre la posibilidad a distintos sentidos posibles de las palabras. Así pues dichos sentidos, al menos *prima facie*, son los que pueden derivarse de la normativa privada en cuanto a la titularidad de elementos patrimoniales y la transmisión del dominio o bien, los criterios contruidos doctrinalmente *ad hoc* a partir de un supuesto concepto de titularidad fiscal. De nuevo, el sentido posible de las palabras que debe imperar será, necesariamente, el que resulte más acorde a la finalidad de la norma interpretada.

En este contexto debe acudir primeramente, por lo tanto, a la calificación de los negocios de *sale and lease-back* en el ordenamiento jurídico privado. Y, de nuevo en este punto, vuelve a existir una importante polémica en la doctrina y jurisprudencia privadas, en torno a si la transmisión inicial del elemento patrimonial a la sociedad de *leasing* opera o no una verdadera transmisión del dominio. Y, en este caso, la polémica es, si cabe, aún más compleja que en los casos descritos más arriba de *fiducia cum amico*. Trataremos de ilustrar brevemente las diferentes posiciones encontradas a este respecto, sin perder de vista cuál es el verdadero objetivo de estas páginas que, desde luego, no pueden convertirse en un largo excursus sobre materias ajenas, en principio, a nuestro objeto de estudio.

En primer lugar, debe ilustrarse cuál es el motivo que acerca el *lease back* a los negocios fiduciarios que constituyen el objeto de este trabajo. Parece evidente que en aquellos casos en los que el contrato de *leasing* aparece indisolublemente unido a una operación previa de compraventa de un bien (propiedad inicial del arrenda-

tario financiero), el negocio se está utilizando más como un medio de obtener liquidez (financiación) que conforme a la finalidad propia y típica del *leasing*³²⁶. Y, partiendo de esa naturaleza, se sostiene, que la inicial transmisión al futuro arrendador no es más que una venta en garantía. Y de ese modo aparece la estructura clásica del negocio fiduciario al que ya hemos hecho referencia en múltiples ocasiones. En efecto, en el *lease back*, como supuesto de *fiducia cum creditore*, la «transmisión de la propiedad» se utiliza buscando unos efectos más débiles (constitución de garantía) que los que le son propios, pero incluidos en él³²⁷.

Sin embargo el enjuiciamiento de los negocios de *lease back* en la jurisprudencia civil no es uniforme lo que quizás pueda traer causa de las diversas formas de entender estos negocios en Derecho Privado y a las que ya se hicieron cumplidas referencias páginas atrás. De ese modo, existe un importante número de pronunciamientos (en casi todos los casos de «jurisprudencia menor») que no detectan problema alguno en los negocios que analizamos entendiendo que la venta inicial opera la plena transmisión del dominio al posterior arrendador y que el contrato posterior de *leasing* funciona con los requisitos y características que son propias de esta figura contractual³²⁸. Desde esta óptica la conclusión a efectos fiscales sería evidente: la operación sólo podría enfrentarse mediante la aplicación de la cláusula de fraude de ley (en su día) o de conflicto en la aplicación de la norma tributaria en la actualidad.

Sin embargo, como hemos señalado, no es ésta la única forma de entender los negocios de *lease back* en la jurisprudencia civil española. Antes al contrario, y en particular desde finales de la década de los noventa, se ha venido imponiendo

326. Esa finalidad típica del *lease back* ha sido puesta de manifiesto por la jurisprudencia civil de forma insistente: STS de 2 de febrero de 2006 (RJ 2006, 494). De igual manera, la jurisprudencia tributaria ha insistido en dicha función: SAN de 6 de julio de 2006 (JUR 2006, 191598); SAN de 1 de junio de 2006 (JUR 2006, 174325); SSAN de 23 de marzo de 2006 (JUR 2006, 117887 y 123001); SAN de 20 de octubre de 2005 (JT 2005, 1645); SSAN de 6 de octubre de 2005 (JT 2006, 168 y 197); SAN de 29 de septiembre de 2005 (JT 2006, 175); SAN de 14 de julio de 2005 (JUR 2005, 244140); SAN de 23 de junio de 2005 (JUR 2005, 238447); SAN de 3 de junio de 2005 (JUR 2005, 245152); SAN de 24 de junio de 2004 (JUR 2004, 187576); SAN de 25 de mayo de 2004 (JUR 2004, 183734); SAN de 20 de mayo de 2004 (JT 2004, 1082); SAN de 22 de abril de 2004 (JT 2004, 1046); SAN de 4 de marzo de 2004 (JT 2004, 1037); SAN de 5 de febrero de 2004 (JUR 2004, 132671); SAN de 30 de octubre de 2003 (JUR 2003, 272158); SAN de 15 de enero de 2003 (JUR 2006, 266374).

327. La *fiducia cum creditore* (y también el *lease back*) generan, además, problemas adicionales en Derecho Civil de los que no podemos ocuparnos en este momento. Me refiero, sobre todo, a la posible vulneración de la prohibición de pacto comisorio. Sobre esta cuestión respecto a los contratos de *lease back* puede verse: MARTÍNEZ VELENCOSO, Luz María, «El “lease back” o “leasing de retorno”: distinción de otras figuras. Aplicación de la Ley de Usura. (Comentario a la STS 17 de marzo de 1998)», en *Revista de Derecho Patrimonial*, núm. 1, 1998, pgs. 315-324.

328. En la jurisprudencia del Tribunal Supremo: STS de 20 de noviembre de 1999 (RJ 1999, 8615). Sorprende, no obstante, que esta última sentencia sea adscrita en ocasiones a las tesis que defienden la mera transmisión de la titularidad formal (pg. ej. STS de 2 de febrero de 2006, RJ 2006, 494). En este sentido: SAP de Cantabria de 19 de abril de 1999 (AC 1999, 859), SAP de Barcelona de 30 de junio de 2000 (JUR 2000, 305444), SAP de Toledo de 4 de junio de 2003 (JUR 2003, 246777) y SAP de Cantabria de 22 de enero de 2004 (JUR 2004, 61882).

una línea jurisprudencial mayoritaria que apunta, no siempre con excesiva corrección técnica ni coherencia terminológica, al hecho de que la transmisión (en garantía) lo es exclusivamente de la titularidad formal quedando pues la material en manos del transmitente inicial (futuro arrendatario financiero)³²⁹. Se trata de una jurisprudencia que, en definitiva, viene a situarse en la línea de aquélla (de carácter más general) que atribuye precisamente el efecto de transmisión de la titularidad formal a la venta en garantía³³⁰. Desde esta óptica las consecuencias fiscales serían bien distintas a las que analizamos anteriormente; de un lado, debería negarse la exención por reinversión regulada en el artículo 15.OCHO de la LIS/1978, pero no tanto por el hecho de que la exención no sea procedente como, más bien, por la razón de que no ha existido transmisión. A la vista del artículo citado la primera parece constituirse en requisito imprescindible del beneficio fiscal³³¹. De otro, es evidente que las «cuotas de amortización», al menos por lo que se refiere a la parte correspondiente a la recuperación del coste del bien, no serían deducibles por la sencilla razón de que ni siquiera podría considerarse que existía un contrato de *leasing* en la medida en que el bien nunca dejó de ser propiedad de la inicial transmitente, al menos desde una perspectiva puramente material; y es obvio que no se puede ceder en *leasing* un bien del que no se es propietario, siendo esta conclusión mucho más evidente cuando el supuesto cesionario es el verdadero propietario del bien.

Como puede comprobarse se plantea de nuevo la cuestión, descrita ya en multitud de ocasiones a lo largo de este trabajo. A una misma expresión normativa le son atribuibles varios sentidos posibles. Y una vez más, el intérprete debe seleccionar, precisamente, aquel sentido posible de la norma más conforme a la finalidad de la misma. En el caso que nos ocupa la situación se torna algo más complicada,

329. STS de 13 de julio de 1999 (RJ 1999, 5047), aunque con una referencia de difícil entendimiento (la existencia de «grandes visos de simulación» en la operación); STS de 16 de mayo de 2000 (RJ 2000, 5082); STS de 21 de noviembre de 2000 (RJ 2000, 10429), aunque con referencia a una posible simulación y sin conclusiones determinantes; STS de 17 de julio de 2001 (RJ 2001, 6860), STS de 10 de febrero de 2005 (RJ 2005, 1405). Quizás la resolución mejor fundada de cuantas se incardinan en esta línea jurisprudencia sea la del Juzgado de lo Mercantil de Córdoba de 25 de junio de 2005 (AC 2005, 1551).

330. Sobre esta cuestión, con abundantes referencias jurisprudenciales, puede consultarse: TOMÁS MARTÍNEZ, Gema, *Fiducia, negocio fiduciario y titularidad fiduciaria...*, op. cit., pg. 306.

331. Ésta es una circunstancia que ha sabido ver el Profesor FALCÓN cuando afirma: «Resulta además sorprendente que se niegue tanto el derecho a deducir las cuotas de *leasing* como la exención por reinversión, pues si queremos atender a la realidad económica muy bien cabría considerar que quien vende a plazos y, con las cantidades que va percibiendo, satisface las cuotas de un contrato de *leasing* a través del cual recupera el mismo bien, en realidad ni siquiera ha enajenado. Más que negar la exención por reinversión habría, entonces, que negar la existencia misma de la enajenación y, por tanto, de plusvalía» (FALCÓN Y TELLÁ, Ramón, *Negocio indirecto y fraude de ley...*, op. cit., pg. 7). No obstante yerra, a nuestro juicio, el Profesor de Madrid cuando se refiere al hecho de «atender a la realidad económica» o a la interpretación económica más adelante, al menos si esta última se entiende con el matiz peyorativo que, sin duda, parece atribuirle tal Profesor. En efecto, la inexistencia de transmisión no deriva de una atención exclusiva a la realidad económica del negocio, sino una forma de entender, desde una perspectiva estrictamente jurídica, las posiciones jurídico-reales que engendra la llamada venta en garantía. Entiendo, en todo caso, que el Profesor de Madrid se está refiriendo a una determinada manera de entender los negocios de *lease back* por parte de la doctrina administrativa y la jurisprudencia de la que tendré ocasión de ocuparme más adelante.

— I. Los negocios fiduciarios como alteración artificiosa de los criterios de atribución...

en la medida en que, como veremos, existen dos normas en liza. De un lado la referida a la exención por reinversión de beneficios y, de otro, la referida a la fiscalidad del contrato de arrendamiento financiero. Sin embargo, en ambos supuestos, las finalidades respectivas de la normas aplicables apuntarán a un mismo sentido posible con lo que, como veremos, no se plantean especiales problemas.

Por lo que se refiere a la norma de exención por reinversión es obvio que la finalidad de la misma reside en promover y proteger la renovación de determinados activos de la empresa, estableciéndose para ello un régimen de exención de las plusvalías obtenidas en la transmisión de los elementos patrimoniales sustituidos. Desde esta perspectiva parece evidente que una interpretación que conduce al posible disfrute del beneficio fiscal en supuestos en los que no existe renovación alguna del inmovilizado y en los que la transmisión se realizaba bien para convertir plusvalías latentes en fondos líquidos, en el mejor de los casos o, en el peor de ellos, simplemente con el objetivo de incrementar las cuotas posteriormente deducibles por arrendamiento financiero, no parece excesivamente conforme con la finalidad declarada.

Respecto a la finalidad de la regla que establece un régimen fiscal privilegiado para los contratos de arrendamiento financiero la conclusión no puede ser muy distinta. En efecto, la finalidad del beneficio no es otro que el de constituirse en un instrumento de potenciación de la inversión. Y, desde esta perspectiva, mal se aviene a esta finalidad una interpretación que permite que operaciones de mera financiación empresarial, y ello en el mejor de los casos, puedan beneficiarse del régimen previsto³³².

Así pues, se comprueba una vez más cómo resulta posible resolver los problemas que plantean los negocios fiduciarios en el ámbito tributario, interpretando correctamente las normas referidas a la imputación de rentas y/o patrimonios y ello sin necesidad de acudir a la cláusula general antiabuso. De igual modo, la interpretación propuesta no excede los límites propios de la actividad hermenéutica pues, como creemos haber demostrado, la negación de la existencia de una verdadera transmisión como primera parte de los negocios complejos de *lease back* se fundamenta en una de las concepciones posibles del negocio fiduciario que, además, puede considerarse mayoritaria en la jurisprudencia y, quizás también, en la doctrina.

Por último, y antes de dar por concluido el estudio de este caso queremos ocuparnos de la jurisprudencia más reciente en torno al tratamiento fiscal del *lease back* y a la que, parcialmente, se ha hecho referencia más arriba. Me refiero en concreto a la línea jurisprudencial inaugurada por la Sentencia de la Audiencia Nacional de 15 de enero de 2003 (JUR 2006, 266374) precisamente en relación

332. La difícil coordinación de la deducibilidad de las cuotas de arrendamiento financiero en los supuestos de *lease back* es reconocida, incluso, por quienes sostienen la plena validez de la operación a efectos fiscales considerando que nos encontramos ante lo que, con expresión jurídicamente vacía, se conoce como «economía de opción»: PONT CLEMENTE, Joan Francesc, *La economía de opción...*, *op. cit.*, pgs. 64-65.

con el caso que estudiamos y que, siendo ya en sí misma de difícil comprensión, ha dado lugar posteriormente a todo un conjunto de pronunciamientos aún más oscuros. La idea matriz de esta línea jurisprudencial aparece en el fundamento jurídico 4º de la sentencia a la que hacemos referencia y conviene, dada su importancia, reproducirla de forma literal: «*En suma, aplicando la reciente doctrina del Tribunal Supremo sobre el lease back, nos encontramos con que: en primer lugar, la transmisión de la actora (fiduciante) a las empresas de leasing (fiduciarias) era únicamente de la propiedad formal de la maquinaria, siendo así que el fiduciario no se hacía dueño real, sino sólo aparente, de la maquinaria transmitida (elemento común a todo negocio jurídico del lease back, singularmente cuando responde a su finalidad típica de financiación); y, en segundo término, en el caso enjuiciado, al no ser la finalidad buscada precisamente la de obtener financiación, también el negocio jurídico simulado (el leasing) es inválido, por no ser tampoco querido, hallándonos, por tanto, ante un supuesto típico de simulación absoluta en el que la única finalidad de la total operación realizada no era sino buscar un determinado tratamiento fiscal en orden a la deducibilidad de unas aparentes cuotas de leasing.*»³³³ Los problemas de esta calificación se agravan en algunas de las sentencias citadas pues a los problemas propios de calificación de la operación como simulatoria se añade que la Audiencia ratifica la calificación otorgada por el TEAC como «negocio indirecto». Y el problema, como es lógico, no es ya sólo que se siga manejando un concepto misterioso y de perfiles oscurísimos como es el de «negocio indirecto» sino que a ello se añada la calificación como simulación, y nada menos que absoluta, lo que convierte a dichos pronunciamientos en una verdadera ceremonia de confusión, en la que parece que lo más importante son las consecuencias fiscales del negocio, más que el uso adecuado de los instrumentos calificatorios que se emplean. Trataremos, en la medida de lo posible, de explicar las posibles razones de esta línea jurisprudencial y de exponer las que, a nuestro juicio, son sus debilidades principales.

La línea jurisprudencial antes descrita que, por cierto, no ha merecido especial atención en la doctrina tributarista (a diferencia de lo que ocurrió respecto a los primeros pronunciamientos en torno al *lease back*) no puede sorprender. En efecto, se enmarca en una posición tendente a la consideración de los negocios fiduciarios como negocios simulados. Y, precisamente, ésa es la posición asumida por la jurisprudencia civil en relación con los contratos de *lease back*. Hasta donde llega mi conocimiento esta forma de entender los negocios que nos ocupan en la jurisprudencia privada se inaugura en la STS de 13 de julio de 1999 (RJ 1999, 5047) que, sin excesivo apoyo argumental, indica primero que «...el contrato en que se basa la *tercería de dominio* es un negocio fiduciario (con grandes visos de simulación)» para concluir, con el mismo déficit argumentativo, que «...la situación analizada no es un

333. SAN de 5 de febrero de 2004 (JUR 2004, 132671); SSAN de 4 de marzo de 2004 (JT 2004, 1037; JUR 2004, 133670); SAN de 22 de abril de 2004 (JT 2004, 1046); SSAN de 24 de junio de 2004 (JUR 2004, 187576 y 187596); SAN de 23 de junio de 2005 (JUR 2005, 238447); SAN de 14 de julio de 2005 (JUR 2005, 244140); SAN de 29 de septiembre de 2005 (JT 2006, 175); SSAN de 6 de octubre de 2005 (JT 2006, 168 y 197); SAN de 20 de octubre de 2005 (JT 2005, 1645); SAN de 27 de octubre de 2005 (JT 2006, 214); SSAN de 23 de marzo de 2006 (JUR 2006, 117887 y 123001); SAN de 1 de junio de 2006 (JUR 2006, 174325);

— I. Los negocios fiduciarios como alteración artificiosa de los criterios de atribución...

arrendamiento financiero (sólo lo es como acto simulado) sino un contrato fiduciario que no provoca ninguna efectiva transmisión patrimonial de los inmuebles cuestionados». Pero seguramente es la STS de 16 de mayo de 2000 (RJ 2000, 5082) la que desarrolla esta tesis hasta sus últimas consecuencias, al menos respecto a los contratos de *lease back*³³⁴. Esta sentencia, al igual que las que la han seguido en la misma línea, parte de la verdadera intención de las partes en los negocios de *lease back* que, como ya hemos señalado en numerosas ocasiones, consiste en la intención de obtener financiación, al menos en su configuración típica. De ese modo, la verdadera causa de la «transmisión» aparente de la propiedad, continua la sentencia, estriba en el deseo de garantizar la devolución de la suma prestada. Y, a partir de aquí, el razonamiento se vuelve sumamente confuso. Así, reconociendo la creación de una titularidad formal del fiduciario en virtud de la venta en garantía, se concluye, de forma paralela, la existencia de una simulación relativa, para terminar declarando la nulidad radical de la operación por vulneración de la prohibición del pacto comisorio. Quizás convenga reproducir, literalmente, estos argumentos del Tribunal: «La primera apreciación que comporta lo anteriormente expuesto es la de que no ha habido verdadera transmisión del dominio porque falta el título idóneo, ya que si la venta se hizo en función de garantía, carece de eficacia transmisiva, no tiene virtualidad para transmitir el dominio. La jurisprudencia ha admitido la posibilidad de venta en garantía con la **creación de una titularidad formal** (negocio fiduciario), pero ello es distinto de una transmisión definitiva, aunque tenga carácter claudicante por el establecimiento de la opción. Además la transmisión del dominio con el fin de responder del incumplimiento de la deuda **convierte la simulación relativa en radicalmente nula por vulnerar la prohibición del pacto comisorio**³³⁵. Y esta extraña combinación entre el reconocimiento de una posible transmisión de la titularidad formal y la declaración de existencia de simulación relativa puede encontrarse también en sentencias posteriores³³⁶.

Y, en este contexto, es en el que se inscribe la jurisprudencia de la Audiencia Nacional antes citada a partir del año 2003. De ese modo se sostiene, al mismo tiempo, que la venta en garantía sólo es apta para transmitir la propiedad formal siendo además que en el caso del *lease back* nos encontramos ante un negocio relativamente simulado, simulación que se convierte en absoluta conforme a las circunstancias especiales del caso, pues la particular configuración de los mismos da a entender que tampoco se pretendía con el negocio obtener financiación.

334. Un pronunciamiento que, de forma indirecta, ha adquirido una relevancia trascendental para el régimen fiscal del *lease back* pues rara es la sentencia de la Audiencia Nacional posterior a 2003 que no la cita, al analizar las consecuencias tributarias en el Impuesto sobre Sociedades de dichos negocios.

335. La negrita es mía.

336. STS de 17 de julio de 2001 (RJ 2001, 6860). E incluso es posible encontrar calificaciones acumuladas más difícilmente conciliables, como las que se contienen en la STS de 10 de mayo de 2005 (RJ 2005, 1405) que hace referencia a la existencia de simulación y defiende, al mismo tiempo, la existencia de un incuestionable fraude de ley. Señala la citada resolución: «...las partes han optado por acudir al artificio de **simular** que Emison vendía un inmueble si bien conservaba la posesión inmediata del mismo como simple arrendatario, sin que se produjera una verdadera transmisión del dominio, incurriendo en un **incuestionable fraude de Ley** que determina la nulidad radical de la supuesta transmisión patrimonial y, por ende, de todo el negocio jurídico complejo concluido por los interesados.» La negrita es mía.

Entrando ya en el análisis crítico de esta jurisprudencia, a mi juicio, el problema no diverge en exceso del que ya fue objeto de análisis al hilo del caso *Cruzcampo*.

Creo que tanto la jurisprudencia civil como la tributaria que la sigue, se han dejado llevar una vez más por la difícil distinción conceptual entre simulación y fraude (o tentativa de fraude). Pero, una vez más, el planteamiento sigue siendo el mismo. Si nos ceñimos a los supuestos ordinarios de *lease back* –la verdadera intención es la obtención de financiación– puede comprobarse que el engaño u ocultación de las partes recae, en todo caso, sobre la causa del negocio celebrado. No se trata de obtener un elemento patrimonial financiado por la sociedad de *leasing*, sino de conseguir financiación haciendo uso de un bien que ya era titularidad del sujeto que precisa financiación. Si aplicamos el mismo criterio al supuesto particular que está siendo objeto de nuestro análisis, la solución no puede ser muy distinta. No se trata de obtener financiación o liquidez sino de «captar» un beneficio fiscal. En todo caso, las partes (y en particular el sujeto financiado o que obtiene el beneficio fiscal) no ocultan determinados elementos de la realidad extrajurídica sino, exclusivamente, la causa objetiva del negocio, al acometerse el mismo para una finalidad diversa a la que le es propia (finalidad típica). Y obsérvese que, en este caso, el proceder de las partes es muy distinto al habitual en la *fiducia cum creditore* (venta en garantía) y que ha permitido a la jurisprudencia civil pronunciarse, en gran cantidad de ocasiones, en el sentido de entender que concurre una simulación relativa. En efecto, en el *lease back* no se otorga una escritura pública de compraventa a favor del acreedor fiduciario y un documento privado, normalmente firmado en la misma fecha, y oculto *inter partes*, en el que se reconoce que el verdadero propietario es el deudor (fiduciante) que ostenta un derecho a la restitución del bien cuando cumpla la obligación garantizada³³⁷. Por el contrario, en el *leasing* de retorno el pacto fiduciario se incorpora plenamente al conjunto negocial, elevándose, las más de las veces, el contrato de arrendamiento financiero a escritura pública³³⁸.

De ese modo, los contratos de *lease back* que están siendo objeto de análisis en este epígrafe sitúan al aplicador de la norma ante una encrucijada a la que ya se ha hecho referencia en numerosas ocasiones a lo largo de este trabajo: la existencia de una mera tentativa de fraude –que puede resolverse mediante una interpretación teleológica como la que hemos defendido más arriba– o la concurrencia de un fraude real o conseguido (en este caso mediante captación de un beneficio fiscal) al que sólo podría hacerse frente mediante la cláusula de fraude a la ley del art. 24.2 LGT/1963 o la del actual art. 15 LGT/2003. Lo que no parece aceptable, al menos *prima facie*, es rechazar de plano la posibilidad de que pueda resultar aplicable la cláusula antiabuso, esto es, el hecho de que nos encontremos estructu-

337. Mecánica habitual de la venta en garantía que describe: TOMÁS MARTÍNEZ, Gema, *Fiducia, negocio fiduciario y titularidad fiduciaria...*, op. cit., pg. 306.

338. Y como ha puesto de manifiesto TOMÁS MARTÍNEZ, aunque no haciendo referencia (al menos expresa) al contrato de *lease back* esta circunstancia no es indiferente a los efectos de la calificación de la operación como simulación relativa: TOMÁS MARTÍNEZ, Gema, *Fiducia, negocio fiduciario y titularidad fiduciaria...*, op. cit., pg. 312.

ralmente ante un supuesto de fraude, o tentativa de fraude, a la ley tributaria. Y menos aún que este rechazo se haga con la fórmula estereotipada y, dicho sea de paso, absolutamente carente de contenido que utiliza la Audiencia Nacional de forma sistemática³³⁹. No se alcanza a entender bien cómo la afirmación reproducida puede excluir la existencia de fraude a la ley. Respecto a la calificación del fraude a la ley como «ilícito atípico» se trata, simplemente, de una etiqueta nominal, que ha hecho cierta fortuna en tiempos recientes, pero que en sí misma es poco expresiva, al menos a los efectos de resolver el problema que nos ocupa. Quizás pueda presentar mayor enjundia la reflexión en torno a la necesaria concurrencia de dos normas (la de cobertura y la defraudada) en los supuestos de fraude a la ley. Sin embargo, parece difícil descartar la concurrencia de fraude a la ley tributaria sobre la base de que el negocio de *lease back* no resulte reconducible a dicho esquema. En efecto, y como ha sostenido nuestra doctrina, es evidente que existen dos normas que habrían actuado como ley de cobertura y ley defraudada³⁴⁰. Cuestión distinta es que pudiera discutirse —creo que no corresponde a un trabajo como éste entrar en dicha polémica— si la norma de cobertura es de naturaleza jurídico —privada (reglas que regulan la transmisión del dominio y los contratos de arrendamiento financiero) o tributaria (norma que permite la deducibilidad de las cuotas de *leasing*)³⁴¹.

5.2.2. Los negocios de lease back en la LIS 1995

Sin embargo, como ya tuvimos ocasión de señalar más arriba, los contratos de *lease back* siguen planteando numerosos problemas en la regulación vigente del Impuesto sobre Sociedades y ello aunque su régimen jurídico haya variado sustancialmente.

En primer lugar, y como resulta de sobra conocido, la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, rompió la unidad de regulación fiscal de las operaciones de arrendamiento financiero, describiendo un régimen general —el previsto en el artículo 11.3 de la LIS— y un régimen especial para determinados contratos de arrendamiento

339. Para comprobar el acierto de estas críticas basta reproducir la fórmula (casi ritual) a la que la AN acude sistemáticamente: «Debe también rechazarse la existencia de fraude de Ley y la necesidad de haber incoado el consiguiente procedimiento. El fraude de Ley es una forma de "ilícito atípico", en la que asimismo se busca crear una apariencia, que aquí es la de conformidad del acto con una norma ("de cobertura"), para hacer que pueda pasar desapercibida la colisión del mismo con otra u otras normas defraudadas que, por su carácter imperativo, tendrían que haber sido observadas. El negocio fraudulento —como señaló la Sala en la sentencia de 20 de abril de 2002 (JT 2002, 1300)—, como concreción de la doctrina de Ley a que alude el artículo 6.4 del Código Civil (LEG 1889, 27), supone la existencia de un negocio jurídico utilizado por las partes buscando la cobertura o amparándose en la norma que regula tal negocio y protege el resultado normal del mismo (Ley de cobertura) con el propósito de conseguir, no tanto ese fin normal del negocio jurídico elegido, como oblicuamente un resultado o fin ulterior distinto que persigue una norma imperativa (Ley defraudada).»

340. En este sentido, por ejemplo: FALCÓN Y TELLÁ, Ramón, *Negocio indirecto y fraude de ley...*, op. cit., pg. 5. PÉREZ ROYO, Fernando; AGUALLO AVILÉS, Ángel, «Comentarios a la reforma de la Ley General Tributaria», Pamplona: Aranzadi, 1996, pg. 64.

341. Como sostienen, por ejemplo: FALCÓN Y TELLÁ, Ramón, *Negocio indirecto y fraude de ley...*, op. cit., pg. 5. PÉREZ ROYO, Fernando; AGUALLO AVILÉS, Ángel, *Comentarios a la reforma...*, op. cit., pg. 64.

financiero regulado, inicialmente, en el artículo 128 de la LIS (actualmente art. 115 del TRLIS). El régimen contenido en el artículo 11.3 de la LIS y del TRLIS, que aun configurado como régimen general constituye, en realidad, la excepción, permite deducir a la entidad cesionaria un importe equivalente a las cuotas de amortización que corresponderían si el elemento patrimonial fuese titularidad de la sociedad además lógicamente de la carga financiera. Por su parte, los contratos de arrendamiento financiero que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 115 del TRLIS, que por conocidos preferimos no reproducir, permiten al cesionario deducir la parte de las cuotas de arrendamiento financiero que correspondan a la recuperación del coste del bien (con ciertos límites previstos en la ley) además de la carga financiera correspondiente.

De otro lado, la Ley 43/1995 suprimió el régimen de exención por reinversión de beneficios sustituyéndolo por un beneficio consistente en el mero diferimiento de la plusvalía. Posteriormente (para los períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2002) volvió a alterarse de forma sustancial el diseño del beneficio convirtiéndolo en una deducción en cuota³⁴². Aun cuando este cambio en la regulación limite extraordinariamente las posibilidades de esquemas defraudatorios mediante contratos de *lease back* éstos no pueden descartarse totalmente. En efecto, como ha señalado la doctrina³⁴³, en el caso de que existan bases imponibles negativas pendientes de compensación respecto de las que pueda perderse eventualmente tal derecho es posible generar un incremento de patrimonio que se compensará con tales bases y, adquiriendo posteriormente el elemento patrimonial por *leasing*, podrán deducirse unas cuotas muy superiores a las que se corresponderían con la amortización ordinaria. Obviamente la situación se vería agravada si el bien estuviera prácticamente amortizado antes de la transmisión.

Pero, sin duda, la mayor novedad en lo que a la regulación fiscal de las operaciones de *lease back* se refiere fue la introducción en el artículo 11.3 de la LIS de una regla específica para la imputación de los bienes transmitidos y adquiridos ulteriormente en virtud de un contrato de arrendamiento financiero. En efecto dicho precepto señala que «cuando el bien haya sido objeto de previa transmisión por parte del cesionario al cedente, el cesionario continuará la amortización del mismo en idénticas condiciones y sobre el mismo valor anteriores a la transmisión.» Así pues resultaría deducible la misma cuota de amortización que la correspondiente en el caso de no haberse llevado a cabo la transmisión además, lógicamente, de los gastos financieros correspondientes. En definitiva, la regla fiscal reproduce, de forma casi mimética, lo previsto en su día³⁴⁴ para este tipo de contratos en la Norma de Valoración 5ª del Plan General de Contabilidad³⁴⁵.

342. La Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea, ha vuelto a retocar el diseño normativo de esta deducción.

343. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús, *Los contratos de arrendamiento financiero...*, op. cit., pg. 54.

344. Estima misma regla se contiene en la norma de registro y valoración 8ª.3 del Plan General de Contabilidad actualmente vigente y aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

345. Como se ha encargado de poner de manifiesto la doctrina: SEGURA MUÑOZ, Luis (*et al.*), «La

— I. Los negocios fiduciarios como alteración artificiosa de los criterios de atribución...

En este contexto, podría considerarse cerrada la polémica en torno a los contratos de *lease back* en nuestro sistema de imposición societaria. La LIS/TRLIS habría optado por una regla especial de imputación de elementos patrimoniales que trata, en definitiva, de atribuir al entramado negocial la naturaleza que le es propia, esto es, la de un préstamo³⁴⁶. De esa manera la normativa no sólo cerraría las tentativas de elusión que pudieran producirse de una forma más o menos semejante a la descrita más arriba, sino que configuraría un régimen único para el contrato de *lease back* en la imposición societaria, aplicable con independencia de si existen o no intenciones defraudatorias por parte del cesionario de bien. Sin embargo, la solución al problema no parece tan sencilla, al menos tal y como el legislador ha configurado el doble régimen de los contratos de arrendamiento financiero en la LIS/TRLIS. Porque, en efecto, la regla específica de imputación a la que hemos hecho referencia se ubica en el artículo 11.3 del TRLIS (el referido a la amortización de bienes adquiridos en contratos de arrendamiento financiero ordinarios) no existiendo una norma semejante en el artículo 115 del TRLIS que, como sabemos, regula los contratos especiales de arrendamiento financiero, atribuyéndoles un tratamiento fiscal especialmente favorable. Por lo tanto, la duda interpretativa surge de forma inmediata: ¿existe una sola regla de imputación de elementos patrimoniales adquiridos en *lease back* —la prevista en el artículo 11.3 TRLIS— que se aplica a cualquier contrato de arrendamiento financiero, independientemente de cuál sea su régimen fiscal? o, por el contrario, ¿la regla específica del artículo 11.3 del TRLIS se aplica sólo a los contratos de arrendamiento financiero previstos en la misma (los que no cumplen los requisitos taxativos del artículo 115 TRLIS)? Y, de ser esto así, ¿cuál es entonces el criterio de imputación en los contratos de arrendamiento financiero del artículo 115 TRLIS? Seguramente estas preguntas requieran una respuesta ordenada si quiere resolverse el problema desde la óptica de la lógica jurídica.

base imponible», en *Análisis de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades y de su Reglamento*. Pamplona: Aranzadi, 1997, pg. 115, aunque dando a entender que tal solución se aplica, a efectos fiscales, por el hecho de ser la regulación vigente desde la óptica contable, posición que creo no puede sostenerse. PASCUAL PEDREÑO, Eladio, «Base imponible: las amortizaciones», en *Impuesto sobre Sociedades: aspectos fundamentales*. Valladolid: Lex Nova, 1997, pg. 341, aunque con la salvedad, señala este autor, de que mientras que contablemente la base de la amortización estará constituida por el valor contable del bien enajenado a efectos fiscales dicha base se identificará con precio de adquisición originario del bien. LÁZARO, Juan José, «Régimen fiscal de los contratos de arrendamiento financiero. (Artículo 128 de la LIS)», en *Comentarios al Impuesto sobre Sociedades. Tomo II. Regímenes especiales*. Madrid, Civitas, 1998, pg. 2197. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús, «El régimen tributario del leasing y del renting con finalidad financiera», Madrid, Marcial Pons, 2000, pg. 133. Esta misma idea se desprende también de la doctrina administrativa emitida hasta el momento por la Dirección General de Tributos: Resoluciones de la DGT de 10 de enero de 1997, 21 de julio de 1998, 22 de julio de 1999, 2 de diciembre de 2004 (aunque en este caso haciendo referencia a la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 21 de enero de 1992 sobre inmovilizado inmaterial).

346. De hecho resulta muy significativa la condición establecida por la regla de valoración 5ª g del PGC a efectos de la aplicación del régimen de *lease back* al que hemos hecho referencia con anterioridad. En efecto, puede ignorarse la transmisión y, por consiguiente, no registrarse beneficio contable alguno cuando *por las condiciones económicas de la operación se desprenda que se trata de un método de financiación*. Igual condicionante se contiene en la regla de valoración 8.3ª del PGC vigente.

Desde luego, parece difícil sostener que el artículo 11.3 del TRLIS sea aplicable, a efectos fiscales, a cualquier contrato de *lease back*³⁴⁷. Y ello no tanto porque la regla se ubique formalmente en el artículo 11.3 de la ley (podría tratarse de una regulación general del *lease back* que, por motivos sistemáticos, se ubicara, precisamente, en las reglas generales de regulación de la base imponible) como por el hecho de que el artículo 115.9 del TRLIS indica, con absoluta rotundidad, que «*lo previsto en el artículo 11.3 de esta Ley no será de aplicación a los contratos de arrendamiento financiero regulados en el presente artículo.*»³⁴⁸ En definitiva, parece que sólo mediante la integración de la norma, esto es la aplicación del artículo 11.3 TRLIS por analogía a los contratos de arrendamiento financiero regulados en el artículo 115 de la TRLIS, podría llegarse a tal conclusión³⁴⁹. Y, desde luego, tal integración no parece fácil en este caso de acuerdo con los límites que para la analogía en Derecho Tributario se derivan del artículo 14 de la LGT. Porque aunque la doctrina española apueste, en ocasiones, por un entendimiento estricto de tal precepto, indicando que el mismo no cierra la posibilidad de integración analógica de las normas reguladoras de la base imponible³⁵⁰, lo cierto es que tal conclu-

347. Sin embargo la doctrina administrativa parece sostener la aplicación del artículo 11.3 del TRLIS a cualquier operación de *lease back* cualquiera que sea su calificación a efectos fiscales. En este sentido pueden consultarse las Resoluciones de la DGT de de 21 de julio de 1998, 22 de julio de 1999, 2 de diciembre de 2004 y 29 de marzo de 2006 (esta última quizás de forma especialmente contundente). Por su parte, la doctrina parece mayoritaria por lo que se refiere a la imposibilidad de aplicar las previsiones del artículo 11.3 del TRLIS para el *lease back* a los contratos de arrendamiento financiero cubiertos por el régimen especial del artículo 115 del TRLIS: RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús, *Los contratos de arrendamiento financiero...*, op. cit., pg. 54. ECHEVARRÍA MEYER, Álvaro, «Regímenes tributarios especiales», en *Análisis de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades y de su Reglamento*. Pamplona, Aranzadi, 1997, pg. 1021. PASCUAL PEDREÑO, Eladio, *Base imponible: las amortizaciones...*, op. cit., pg. 341, aunque el resultado final de su argumentación conduzca, precisamente, a la aplicación de la norma contable en la materia, sustancialmente idéntica, como hemos visto, a la contenida en el artículo 11.3 TRLIS. LÁZARO, Juan José, *Régimen fiscal de los contratos de arrendamiento financiero...*, op. cit., pg. 2194. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús, «Base imponible (II): Amortizaciones y régimen especial del arrendamiento financiero», en *El Impuesto sobre Sociedades y su reforma para 2007* (Dir. José Antonio Rodríguez Ondarza). Madrid, Civitas, 2006, pg. 137. En sentido contrario, sosteniendo que el artículo 11.3 del TRLIS regula todas las operaciones de *lease back* se muestran algunos autores muy cercanos a la Administración: SANZ GADEA, Eduardo, «Impuesto sobre Sociedades (Comentarios y casos prácticos)», 4ª edición, Madrid, Centro de Estudios Financieros, 2004, pg. 571. ARGENTE ÁLVAREZ, Javier, «Arrendamiento financiero», en *Los Regímenes Especiales del Impuesto sobre Sociedades* (Coord. Francisco M. Mellado Benavente). Valencia, CISS, 2005, pg. 534.

348. Como indica con, acierto: RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús, *El régimen tributario del leasing...*, op. cit., pg. 134, aunque en referencia al antiguo artículo 128.9 de la LIS.

349. Ésta es la opción que parece desprenderse de la Resolución de la DGT de 10 de enero de 1997 aunque articulada a través de una evidente interpretación económica, en la versión clásica (e inaceptable) a la que nos hemos referido en otras partes de este trabajo. Indica la citada Resolución: «...no debe perderse de vista cuál es la realidad económica que subyace a cada una de estas operaciones. Así el arrendamiento financiero es una forma de financiar la adquisición de un bien de inversión, mientras, por el contrario, el lease-back es una operación por la cual se toma un préstamo de la entidad cedente, siendo la primera de las operaciones la que la norma trata de incentivar como se desprende de la exposición de motivos del Real Decreto-ley 15/1977, antecedente de este régimen fiscal [...] de donde se desprende palpablemente que la intención del legislador ha sido incentivar la adquisición de bienes de inversión y para ello ha entendido oportuno discriminar a favor de los contratos de arrendamiento financiero.» Tilda esta interpretación de económica, sin mayores precisiones: RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús, *El régimen tributario del leasing...*, op. cit., pg. 136. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús, *Base imponible (II): Amortizaciones...*, op. cit., pg. 139.

350. En este sentido: PÉREZ ROYO, Fernando, «Comentario al artículo 24 de la Ley General Tributa-

sión no parece muy ajustada al menos por lo que se refiere a la estructura del hecho imponible de los impuestos que recaen sobre la renta y, en particular, sobre la renta societaria. Como ya he tenido ocasión de señalar en otras ocasiones, la cuestión no resulta tan sencilla, en la medida en que, particularmente por lo que se refiere al Impuesto sobre Sociedades, determinadas normas orientadas formalmente a la regulación de la base imponible inciden de forma directa en la configuración del hecho imponible del tributo³⁵¹. Y esto resulta especialmente evidente en el caso que nos ocupa. Porque, no puede perderse de vista que la forma de gravar el *lease back* implica la necesidad de decidir si existe un incremento de patrimonio y determinados gastos deducibles adicionales en ejercicios futuros o si, por el contrario, la sociedad queda, a efectos estrictamente fiscales, en una situación idéntica a la que se hubiera producido de no haberse acometido la operación (a salvo claro está de la carga financiera). Y qué duda cabe de que esta decisión incide directamente en el hecho imponible del Impuesto.

Pero, con esta afirmación el problema no queda resuelto en absoluto pues, en todo caso, se impone reflexionar en torno a cuál o cuáles son las normas que regulan la imputación de elementos patrimoniales objeto de contratos de *lease back*. Y respecto a esta espinosa cuestión la doctrina no es unánime.

Una primera posición, sostenida de forma mayoritaria en la doctrina española, se contenta con señalar que a los contratos de *lease back* les resulta plenamente aplicable el régimen especial que para los contratos de arrendamiento financiero se prevé en el artículo 115 TRLIS³⁵²; sin embargo, si se analizan los argumentos que sustentan semejante posición, puede ponerse en duda su acierto. Tomemos la posición del Profesor RODRÍGUEZ MÁRQUEZ como criterio *standard* de esta línea doctrinal. Los argumentos aportados se limitan a señalar, de un lado, que el art. 128 LIS (actual 115 TRLIS) *no prevé una cautela similar* (se entiende a la prevista en el art. 11.3 LIS), y que el mismo precepto «*declara expresamente la incompatibilidad entre la regulación de ambos preceptos.*» Y, reflexionando sobre los mismos, se comprueba, a primera vista, que su único resultado razonable es negar la aplicación del régimen especial de contratos de *lease back* a aquellos a los que resulte aplicable el régimen especial descrito. Sin embargo, no se justifica, cuando en este caso sería necesario

ria», en *Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, Volumen I. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1991, pg. 385. En igual sentido, pero refiriéndose en concreto a las normas que regulan la base imponible del Impuesto sobre Sociedades: HERRERA MOLINA, Pedro, *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, Madrid, Marcial Pons, 1998, pg. 420.

351. BÁEZ MORENO, Andrés, *El principio de reserva de ley tributaria y la base imponible...*, op. cit., pgs. 860-872. En relación con el problema de la estimación indirecta de bases imponibles en el Impuesto sobre Sociedades: BÁEZ MORENO, Andrés, *Potestad de determinación del resultado contable (artículo 148 LIS)...*, op. cit., pgs. 9-18. BÁEZ MORENO, Andrés, *Normas Contables...*, op. cit., pgs. 359-367.

352. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús, *Los contratos de arrendamiento financiero...*, op. cit., pg. 54. ECHEVARRÍA MEYER, Alvaro, *Regímenes tributarios especiales...*, op. cit., pg. 1021. LÁZARO, Juan José, *Régimen fiscal de los contratos de arrendamiento financiero...*, op. cit., pg. 2194. Como indica con, acierto: RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús, *El régimen tributario del leasing...*, op. cit., pgs. 134-142. RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús, *Base imponible (II): Amortizaciones...*, op. cit., pgs. 137-141.

a todas luces, cuál es el criterio de imputación del elemento patrimonial que, en definitiva, y como ya analizamos más arriba, será el que condicione el régimen fiscal de este entramado negocial. Y se echa de menos esta reflexión aunque sólo fuese para afirmar, en línea tradicional, que los criterios son los que derivan del Derecho Privado y que, conforme al mismo, se ha operado la plena transmisión del dominio a la sociedad de *leasing* con la consiguiente adquisición ulterior en régimen de arrendamiento financiero. Y ello sin perjuicio de que esta conclusión tampoco pueda resultar admisible desde la óptica estricta del Derecho Privado como ya hemos visto y como seguiremos sosteniendo a continuación.

El problema sigue pues planteado, en los mismos términos antes expuestos ¿cuál es el criterio de imputación de elementos patrimoniales en el Impuesto sobre Sociedades? Obviamente tal pregunta debe encontrar una respuesta en la propia norma porque sostener que nos encontramos ante una laguna (insusceptible de integración analógica en virtud del artículo 14 de la LGT) haría que la propia exacción del impuesto resultara inviable. Pero, a mi juicio, existen criterios de imputación en la propia norma, aunque éstos no se formulen con la rotundidad que, por ejemplo, caracteriza al artículo 7 de la LIP.

En primer lugar, sería posible apelar a la propia estructura regulatoria del Impuesto sobre Sociedades. Como es sabido dicho impuesto en principio, aunque no sólo, se rige por el llamado principio de determinación material del Balance Fiscal por el Balance Mercantil. Lo que, en definitiva, implica que la base imponible se regula a partir de una remisión a las normas contables de la determinación del resultado a salvo, claro está, de los ajustes previstos en el propio TRLIS. Sin perjuicio de que este esquema no resulte, en la práctica, tan claro como podría derivarse, *prima facie*, de las afirmaciones vertidas hasta el momento³⁵³, podría pensarse que, en virtud del artículo 10.3 del TRLIS la imputación de elementos patrimoniales se regirá por lo dispuesto en la normativa contable. Si bien, en términos generales, tampoco el Derecho Contable proporciona criterios excesivamente rotundos en torno al problema de la imputación de elementos patrimoniales³⁵⁴, lo cierto es que

353. Sobre estas cuestiones, sobre todo en relación con la teoría de los ámbitos de conflicto que desarrollé en mi tesis doctoral puede verse: BÁEZ MORENO, Andrés, *Normas Contables...*, *op. cit.*, pgs. 260-316.

354. Lo que ha forzado a la doctrina a inducir criterios generales de imputación a partir de las finalidades atribuidas al Balance Mercantil. En este sentido, al menos en Alemania, parece que el criterio determinante se identifica con el concepto de «pertenencia económica» (*prinzip wirtschaftlicher Zugehörigkeit*) que, *grosso modo*, se identifica con la idea de «propiedad económica» a la que hemos hecho referencia más arriba: ADLER, Hans; DÜRING, Walter; SCHMALTZ, Kurt, «Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen Kommentar zum HGB, AktG, GmbHG, PublG nach den Vorschriften des Bilanzrichtlinien-Gesetzes. Pflichtfortsetzung», *Teilband 6. 6 Auflage. Stuttgart: Schäffer-Poeschel*, 1995, § 246, Tz. 260-266, pgs. 261-263. MOXTER, Adolf, *Bilanzrechtsprechung*. 5 Auflage. Tübingen: Mohr Siebeck, 1999, pgs. 38-47. No obstante, este criterio no es aceptado de forma unánime llegando a afirmarse que la finalidad de protección de acreedores sociales propia del Balance Mercantil prohíbe el uso de criterios económicos en la imputación de elementos patrimoniales, aunque este criterio sería diferente respecto a los ingresos procedentes de los mismos. En este último sentido: LUTZ, Günter, «Der Gegenstand der Aktivierung und seine Zurechnung im Handels- und Steuerrecht», en *Handbuch des Jahresabschlusses. Rechnungslegung nach HGB und internationalen Standards*

— I. Los negocios fiduciarios como alteración artificiosa de los criterios de atribución...

por lo que se refiere a los contratos de *lease back* sí que existe una regla clara y precisa que se identifica con la Norma de Valoración 5ª.g del PGC. Señala este precepto:

«Cuando, por las condiciones económicas de una enajenación, conectada al posterior arrendamiento financiero de los bienes enajenados, se desprenda que se trata de un método de financiación, el arrendamiento deberá registrar la operación en los términos establecidos en el párrafo siguiente. Se dará de baja el valor neto contable del bien objeto de la operación, reconociéndose simultáneamente y por el mismo importe el valor inmaterial.

Al mismo tiempo deberá reconocerse en el pasivo la deuda total por las cuotas más el importe de la opción de compra; la diferencia entre la deuda y la financiación recibida en la operación se contabilizará como gastos a distribuir en varios ejercicios.»³⁵⁵

De ese modo, si efectivamente el artículo 10.3 del TRLIS remite a la normativa contable los criterios de imputación de elementos patrimoniales³⁵⁶, la solución a los supuestos de *lease back* a los que, en principio, pudiera ser aplicable el régimen especial previsto en el artículo 115 del TRLIS parece evidente: la única consecuencia fiscal de tales contratos residirá en la deducción de la carga financiera correspondiente a la financiación recibida. Así, tanto fiscal como contablemente, se prescindirá de la transmisión y de las consecuencias propias del contrato de *leasing*, continuándose las amortizaciones en idénticas condiciones y por el mismo valor del inmovilizado³⁵⁷.

(Hrsg. WYSOCKI, Klaus; SCHULZE-OSTERLOH, Joachim; HENNRICHS, Joachim; KUHNER, Christoph. Band. 1 Köln, Otto Schmidt, 1984-2007, I/4, Rn. 51-52.

355. La regulación contenida en el PGC vigente es idéntica al margen de algunas cuestiones de detalle.

356. En todo caso, debe señalarse que, en Alemania donde el § 5 de la EStG (Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas) diseña, desde hace más de un siglo, un sistema que guarda enormes semejanzas con el español, la doctrina mayoritaria apunta a la idea de que dicha regla remite la imputación precisamente a la normativa contable, configurándose así como *lex specialis* frente al concepto de propiedad económica del § 39 de la AO. En este sentido, sin ánimo alguno de exhaustividad: RUPPE, Hans Georg, *Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung...*, op. cit., pg. 14. STENGEL, Gerhard, *Die persönliche Zurechnung von Wirtschaftsgütern...*, op. cit., pgs. 106-107. STOBBE, Thomas, «Ist der Maßgeblichkeitsgrundsatz bei der Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums anwendbar? Eine Analyse am Beispiel des Leasings und der Pensionsgeschäfte», en *Betriebs-Berater*, 1990, pg. 518. GROH, Manfred, «Bauten auf fremden Grundstück: BGH versus BFH», en *Betriebs-Berater*, 1996, pg. 1489. LUTZ, Günter, *Der Gegenstand der Aktivierung und seine Zurechnung...*, op. cit. I/4, Rn 54. FISCHER, Peter, en HÜBSCHMANN/HEPP/SPITALER, *Kommentar zur Abgabenordnung...*, op. cit. § 39, Rz. 17, Lfg. 173, Juni 2002. KRUSE, Heinrich Wilhelm, *Kommentar zur Abgabenordnung...*, op. cit. § 39, Tz. 11, Lfg. 109-April 2006.

357. Esta interpretación resulta francamente minoritaria en la doctrina española. PASCUAL PEDREÑO, la sostiene expresamente a partir del artículo 10.3 de la LIS: PASCUAL PEDREÑO, Eladio, *Base imponible: las amortizaciones...*, op. cit., pg. 341. También: MALVÁREZ PASCUAL, Luis Alberto; MARTÍN ZAMORA, Pilar, *El Impuesto sobre Sociedades. Régimen general*. Madrid: Centro de Estudios Financieros, 1998, pg. 443. Menos clara resulta, en este sentido, la posición sostenida por CAPDEVILA aunque, creo, conduce a idénticas consecuencias. Al hilo del análisis del ya derogado régimen de exención por reinversión para las empresas de reducida dimensión, analiza esta autora la compatibilidad de tal beneficio con la deducción de las cuotas derivadas de contratos de arrendamiento financiero. Y tras recordar la reforma del antiguo art. 15.8ª de las LIS/1978 precisamente con el objetivo de limitar el doble beneficio en los contratos de *lease back*, se pregunta por el motivo de que no exista en la regulación de la exención por reinversión en el régimen especial de empresas de reducida dimensión una cautela similar, para terminar concluyendo: «La supresión es coherente puesto que este tipo de operaciones se contabilizará sin reconocer beneficio, según dispone la normativa contable» (CAPDEVILA, Montse, *Incentivos*

Sin embargo, podría sostenerse también que el TRLIS no opera una remisión a las normas contables en lo que se refiere a la imputación de elementos patrimoniales³⁵⁸. En este contexto, parece bastante evidente que la discusión volvería a situarse en los términos planteados respecto al gravamen de las operaciones de *lease back* en la LIS/1978. Y, de nuevo, habría que plantearse el problema en torno a la existencia o no de transmisión del dominio en este tipo de operaciones a la que hicimos referencia más arriba y que, por lo tanto, no procede repetir. Lo realmente relevante, al menos en este momento, es poner de manifiesto que el texto de las normas aplicables a la operación analizada admiten, siendo de aplicación el régimen de la LIS aprobado en 1995, múltiples interpretaciones (diversos sentidos posibles de las palabras). De un lado, la remisión de los criterios de imputación a la normativa contable con las consecuencias antes descritas. Y, de otro, las dos posibles interpretaciones de la normativa jurídico-privada que se desarrollaron al hilo del problema en la LIS/1978 (transmisión plena de la propiedad o mera transmisión de una titularidad formal o fiduciaria). Y, de nuevo, la opción entre todas ellas debe acomodarse a la finalidad de las normas que se interpretan luego, reproduciendo también un argumento ya aducido, la interpretación más adecuada será la que niegue en los casos de *lease back* la existencia de una plena transmisión del dominio. En este caso, bien la plena remisión a la Norma de Valoración 5ª g del PGC³⁵⁹ o bien la consideración de la existencia de una mera transmisión de la titularidad formal.

5.3. Los negocios fiduciarios en el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes. El caso gestión de cobro de dividendos

El último de los negocios fiduciarios objeto de análisis en este trabajo es quizás el que más problemas plantea, si pretende resolverse desde la perspectiva propuesta, esto es, la adecuada interpretación del elemento subjetivo del hecho imponible³⁶⁰. Porque, como ya hemos señalado con anterioridad, las reflexiones desarro-

-
- fiscales para las empresas de reducida dimensión. (Arts. 122 a 127 bis de la LIS), en Comentarios al Impuesto sobre Sociedades. Tomo II. Regímenes especiales. Madrid: Civitas, 1998, pg. 2164).*
358. Ésta debe ser, necesariamente, la posición sostenida por quienes consideran aplicables las reglas especiales de *leasing* del artículo 115 TRLIS a los contratos de *lease back*. Aunque es muy posible que estos autores ni siquiera consideren el problema desde esta óptica, limitándose a comprobar la existencia o no de una regla fiscal especial respecto a las operaciones de *lease back*. Esto es, no se analiza la cuestión desde la perspectiva de los criterios de imputación de patrimonio y/o rentas en el impuesto, sino desde una óptica más general referida al contrato en su conjunto. Incluso entre quienes sostienen la remisión del régimen fiscal de este tipo de operaciones a la normativa contable ésta es una posición bastante extendida. En este sentido, señala PASCUAL PEDREÑO que «...ante la ausencia de cualquier norma relativa al *lease back*, hemos de recurrir a la remisión realizada por el artículo 10.3 a la norma contable» (PASCUAL PEDREÑO, Eladio, *Base imponible: las amortizaciones...*, op. cit., pg. 341).
359. O la norma semejante contenida en el PGC vigente.
360. A diferencia de lo que pudiera pensarse la dificultad esencial no estriba en la posible incidencia en la materia del Convenio de Doble Imposición cuya aplicación pudiera corresponder (en este caso el Convenio España-Gran Bretaña), como tendremos ocasión de comprobar más adelante al contrastar la solución ofrecida con la posible aplicación al caso de la cláusula de conflicto del artículo 15 LGT/2003.

lladas hasta ahora en torno a la calificación jurídico-privada de los negocios fiduciarios resultan aquí en principio indiferentes. En efecto, ni las normas reguladoras del Impuesto sobre Sociedades³⁶¹ ni las del Impuesto sobre la Renta de los no Residentes recogen criterios explícitos de delimitación del elemento subjetivo del hecho imponible lo que obliga a reconstruir éste partiendo de otros preceptos de las respectivas normas reguladoras. No parece existir ninguna duda en el sentido de que, a estos efectos, el análisis debe centrarse en el concepto de «obtención de rentas» al que hacen referencia tanto el artículo 4 TRLIS³⁶² como el artículo 12.1 TRLIRNR³⁶³. El problema surge, como es lógico, por la extraordinaria indeterminación del concepto de «obtención de renta»³⁶⁴. En definitiva, y trasladando esta indeterminación al caso que nos ocupa, la pregunta sería: ¿quién obtiene los dividendos que derivan de las acciones transmitidas en fiducia? ¿el fiduciario, al que la entidad residente abona los dividendos correspondientes, o el fiduciante que es el único que experimenta un incremento real de capacidad económica como resultado del juego recíproco de las opciones de compra y venta de acciones?

La indiferencia de la doctrina española respecto al estudio del elemento subjetivo del hecho imponible, seguramente por los motivos que fueron objeto de análisis *supra*, se pone especialmente de manifiesto cuando se trata de precisar el concepto de obtención de rentas en el IS o en el IRNR. Porque, en la mayor parte de los casos, o se omite el problema por completo o se confunde el elemento subjetivo del hecho imponible con los sujetos del impuesto³⁶⁵. Sólo existen dos propuestas,

361. Las soluciones que proponíamos respecto al caso *gestión de cobro de dividendos* podrían ser útiles también para resolver otras operaciones fiduciarias que, por no haberse planteado ante los tribunales, hemos dejado al margen de este trabajo. La referencia es, en concreto, a esquemas fiduciarios semejantes a los articulados en el caso *Cruzcampo*, pero en los que el transmitente inicial (fiduciante) fuera una sociedad. En efecto, el artículo 19.4 del TRLIS también prevé una norma de imputación temporal especial para las operaciones a plazo, norma que facilita dicho tipo de operaciones, aunque, en este caso, con la finalidad exclusiva de diferir el pago del tributo correspondiente a la plusvalía.
362. *Constituirá el hecho imponible la obtención de renta, cualquiera que fuese su fuente u origen, por el sujeto pasivo.*
363. *Constituye el hecho imponible la obtención de rentas, dinerarias o en especie, en territorio español por los contribuyentes por este impuesto, conforme a lo establecido en el artículo siguiente.* La misma idea se contiene en el artículo 5.1.a) del TRLIRNR al hilo de la regulación de los contribuyentes en el impuesto. Señala el precepto: «Son contribuyentes por este impuesto: a) Las personas físicas y entidades no residentes en territorio español conforme al artículo 6 que obtengan rentas en él...».
364. Esta indeterminación ha sido objeto de crítica por parte de la doctrina alemana pues, como veremos, en Alemania, tampoco la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas contiene precisiones normativas respecto al elemento subjetivo del hecho imponible: LANG, Joachim, *Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer. Rechtssystematische Grundlagen steuerlicher Leistungsfähigkeit im deutschen Einkommensteuerrecht*. Köln: Dr. Otto Schmidt, 1988, pgs. 44-45.
365. Esta confusión se pone de manifiesto en algunos de los comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades de mayor difusión en la doctrina española: en este sentido señala CAPDEVILA que el elemento subjetivo del hecho imponible en el IS viene representado por el sujeto pasivo, para lo cual debe estarse a la determinación de éste, en sus dos modalidades, obligación personal y obligación real (obviamente se parte de la situación anterior a la aprobación de la LIRNR) (CAPDEVILA, Montse, «El hecho imponible (arts. 4, 5 y 6 de la LIS)», en *Comentarios al Impuesto sobre Sociedades. Tomo I. Régimen General del Impuesto*, Madrid, Civitas, 1998, pg. 23). Creemos que esta misma confusión se deduce de los comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades elaborados por los profesores CHECA, CLAVIJO, DE LA PEÑA, FALCÓN y SIMÓN ACOSTA cuando indican: «...el elemento subjetivo puede inducirse de la regulación contenida en los arts. 7 y ss., dedicados al sujeto pasivo, y en los arts. 5 y 6, fundamentalmente» (CHECA GONZÁLEZ,

centradas en este caso en la atribución de rentas a los contribuyentes personas jurídicas del IRNR, que tratan de concretar en cierto modo el concepto de obtención de rentas. Me refiero, en primer lugar, a la posición sostenida por SÁNCHEZ ANDRÉS en el sentido de identificar la obtención de renta con su titularidad jurídica. Señala este autor: «*La percepción efectiva de la renta supone, cuando se trata de personas jurídicas, que se convierte en contribuyente por el IRNR aquel que ostente su titularidad jurídica, pues nuestro Derecho no acepta formas de "propiedad dual" al estilo de los ordenamientos anglosajones.*»³⁶⁶ Por otro lado, merece especial consideración la interpretación sostenida por la Profesora AGULLÓ cuando indica «...ninguna especialidad, obviamente, puesto que nada se dice al respecto, para las rentas obtenidas por personas jurídicas o entidades, por lo que su individualización en el caso de rentas comunes correspondientes a diversas entidades, se realizará por el criterio general de percepción efectiva de la renta que se desprende de la regulación del hecho imponible de este impuesto y que se observa, asimismo, en el Impuesto sobre Sociedades.»³⁶⁷ Ambas posiciones deben ser objeto de comentario.

En cuanto a la posición de SÁNCHEZ ANDRÉS lo primero que debería matizarse es el exacto alcance de interpretación propuesta. Se hace referencia a la titularidad jurídica, sin mayores precisiones, pero lo más probable es que con esa expresión pretenda aludirse a la titularidad jurídico-privada de la renta³⁶⁸. Y, ciertamente, esta posición no carece de apoyos doctrinales notables, al menos en el Derecho comparado³⁶⁹. Desde luego, no puede negarse que el carácter extraordinariamente

Clemente. DE LA PEÑA VELASCO, Gaspar; CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco; FALCÓN Y TELLA, Ramón; SIMÓN ACOSTA, Eugenio, «Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Régimen general», Madrid, Marcial Pons, 2000, pg. 25). Respecto al Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, y al margen de ciertos comentarios que aquí no interesan en torno al elemento subjetivo del hecho imponible para contribuyentes personas físicas, la atención suele centrarse, básicamente, en las cuestiones referidas a la tributación en el Impuesto de las *partnerships* (sociedades de personas) y de los *trusts*. En este sentido: GIL PÉREZ, Antonio; TERRASA MONASTERIO, Miquel; SÁNCHEZ LÓPEZ, Andrés, *Comentarios al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al Impuesto sobre la Renta de No Residentes*. Pamplona: Aranzadi, 2000, pg. 1956-1958. BAENA AGUILAR, Ángel; CALDERÓN CARRERO, José Manuel; GARCÍA PRATS, Alfredo; LETE ACHIRICA, Carlos; MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo, «Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes», Madrid, Civitas, 1999, pgs. 92-95. En todo caso, creemos que estas discusiones se centran más en aspectos relativos a la identificación del contribuyente que a cuestiones directamente relacionadas con el elemento subjetivo del hecho imponible. Creo que esta idea se pone de manifiesto en el excelente trabajo del Profesor VEGA cuyo título resulta muy indicativo de cuanto estamos diciendo: VEGA BORREGO, Félix Alberto, «Entidades extranjeras e Impuestos sobre la Renta ¿Quién es el contribuyente?», en *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 259, 2004, pgs. 3-30.

366. SÁNCHEZ LÓPEZ, Andrés (Dir.), «Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes», en Pamplona, Aranzadi, 2003, pg. 119.

367. AGULLÓ AGÜERO, Antonia., en ORÓN MORATAL, Germán (coord.) «Los nuevos impuestos sobre la renta de las personas físicas y sobre la renta de no residentes: (comentarios a las Leyes 40/1998 y 41/1998, con sus respectivos Reglamentos aprobados por Reales Decretos 214/1999, de 5 de febrero, y 326/1999, de 26 de febrero)», en Madrid, McGraw-Hill, 1999, pgs. 770-771.

368. De no ser así no tendría sentido la justificación que se ofrece a continuación, señalando que nuestro Derecho no acepta formas de «propiedad dual».

369. En efecto, ha sido una posición sostenida, de forma reiterada, por la doctrina alemana: VOGEL, Horst, «Zur einkommensteuerrechtlichen Behandlung des Nießbrauchs. Zugleich Anmerkung zum Urteil des Bundesfinanzhofs VIII R 146/73 vom 14.12.1976», en *Betriebs-Berater*, 1977, II, pg. 1089. TRZASKALIK, Christoph, «Personal gebundene Einkommensteuerpflicht und Gesamtrechtsnachfolge», en *Steuer und Wirtschaft*, 1979, pg. 111. STUHRMANN, Gerd. En *Blü-mich. Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuer-gesetz. Kommentar*. 16 Auflage.

— I. Los negocios fiduciarios como alteración artificiosa de los criterios de atribución...

abierto del concepto de «obtención de rentas» podría conducir a semejante concepción. Sin embargo, esta posición, que implica acudir al Derecho Privado incluso en aquellos casos en los que la norma tributaria formula conceptos, al menos nominalmente, autónomos puede ser objeto de algunas críticas. En primer lugar, no alcanza a entenderse bien el fundamento ofrecido para justificar la identificación del concepto de obtención de renta con la titularidad jurídico-privada de la misma, fundamento que, como antes señalamos, estribaría en el hecho de que nuestro Derecho no acepta formas de «propiedad dual». Esta afirmación debe matizarse, a mi juicio, por diversas razones. Primeramente debe recordarse que, precisamente por lo que se refiere a los negocios fiduciarios, la tendencia jurisprudencial dominante viene a admitir, en la práctica, formas de propiedad dual, escindiendo la misma en dos titularidades, una formal (atribuida al fiduciario) y otra material (atribuida al fiduciante). Pero incluso si se negara dicha posibilidad, desde una óptica estrictamente jurídico privada (defendiendo, por ejemplo, la teoría del doble efecto respecto a los negocios fiduciarios), la afirmación seguiría siendo inconsistente. Porque, el fundamento alegado, parece estar confundiendo dos planos diversos. Es perfectamente posible que el ordenamiento tributario atribuya una renta a quien no es propietario jurídico civil de la misma sin necesidad de fundamentar tal imputación en forma alguna de «propiedad dual». En definitiva, los criterios de imputación en los impuestos sobre la renta en nada afectan a la configuración de la titularidad privada sobre las mismas.

Por último, y es aquí quizás donde reside el mayor problema de la propuesta analizada, imputar la renta fiscalmente al titular jurídico-privado de la misma permite operaciones elusorias de todo género, dejando en manos de los contribuyentes (en nuestro caso las partes en el negocio fiduciario) el funcionamiento de las reglas que regulan el elemento subjetivo del hecho imponible³⁷⁰. Efectivamente, ésta es la intención de las partes en el caso *gestión de cobro de dividendos*. La transmisión fiduciaria de las acciones a la sociedad residente en España tiene como finalidad que los dividendos se imputen a esta última; es obvio que si el criterio de imputación se identifica con la titularidad jurídico-privada de la renta ésta debe atribuirse a la entidad fiduciaria (la sociedad residente en España). Como vemos, se ha conseguido eludir la tributación en España de los dividendos. Este ejemplo, es muy apropiado para ilustrar algunas de las ideas que se han descrito en este trabajo desde una óptica abstracta. El entendimiento del hecho imponible, y en particular de su elemento subjetivo, en clave jurídico privada imposibilita la interpretación teleológica de la norma (económica podrían decir algunos) y de ese modo reduce notablemente las posibilidades de reacción con las que cuenta la Administración que, o bien se decide a aplicar la cláusula de conflicto (con lo que

Band 1. München: Franz Vahlen, 2000, § 20 Rdnr. 28, EL 89, März 2006. Ha sido también la posición sostenida en una abundante jurisprudencia del *Bundesfinanzhof*, que puede consultarse en: ROBERTZ, Michael, *Die persönliche Zurechnung von Vermögenseinküften. Auswirkungen zivilrechtlicher Sachverhaltsgestaltungen*. Münster: LIT Verlag, 2004, pg. 24 (nota 111 *in fine*).

370. Circunstancia que ha sido reconocida por la doctrina alemana particularmente respecto a las rentas del capital y, especialmente, por lo que se refiere a los dividendos: ROBERTZ, Michael, *Die persönliche Zurechnung von Vermögenseinküften...*, *op. cit.*, pg. 24; 128-131.

ello conlleva), o admite la operación sin más. Y esta conclusión parece especialmente rechazable cuando ha sido el legislador quien, de modo explícito, ha pretendido alejar los conceptos que formula —en este caso el de «obtención de rentas»— de las soluciones que ofrece el Derecho Privado.

En cuanto a la propuesta de la Profesora AGULLÓ lo cierto es que parece difícil no compartir sus conclusiones. Parece evidente que la obtención de renta debe identificarse con su percepción efectiva y que este criterio es válido tanto en el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes —cuando el contribuyente es una persona jurídica— como en el Impuesto sobre Sociedades. Sin embargo esta afirmación no termina de resolver el problema pues se limita a sustituir el impreciso concepto de «obtención» por otro, el de «percepción efectiva», no menos indeterminado. En definitiva, el problema sigue planteado en sus mismos términos.

Ante esta situación, puede resultar necesario acudir al Derecho comparado siempre y cuando, claro está, la regulación del elemento subjetivo del hecho imponible resulte idéntica o, al menos, semejante a la descrita respecto al Derecho español. Y creo que, en este sentido, el Derecho alemán, o más bien la interpretación que del mismo han sostenido la doctrina y la jurisprudencia alemanas, puede resultar de gran utilidad. Porque el § 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas alemana (*Einkommensteuergesetz*, *EStG* en adelante) formula el elemento subjetivo del hecho imponible del impuesto en términos muy semejantes, idénticos quizás, a los que maneja la normativa española. En efecto, dicho precepto se limita a señalar que se someten al impuesto las rentas (detalladas en el propio párrafo) que el contribuyente obtenga (*erzielt*) por su sujeción al impuesto en virtud de obligación real o personal. De ese modo, la cuestión se plantea en ambos ordenamientos en términos muy semejantes, al menos respecto a los impuestos españoles antes citados. El elemento subjetivo del hecho imponible debe resultar de una construcción cuyo único anclaje jurídico-positivo es precisamente el término «obtención de renta».

Antes de analizar en profundidad el concepto de obtención de rentas sostenido en la doctrina alemana conviene aclarar un extremo que puede inducir quizás a cierta confusión. Durante mucho tiempo se ha discutido en la doctrina alemana en torno a la relevancia o no, de cara a la imputación de rentas, de la titularidad sobre la fuente que la produce. Sin embargo, en aquel país esta cuestión presenta ciertas peculiaridades en la medida en que, como resulta de sobra conocido, el § 39 de la *Abgabenordnung* alemana reconoce la llamada propiedad económica y permite imputar, a efectos fiscales, determinados elementos patrimoniales a sujetos distintos de sus propietarios jurídico-civiles. Ciertos sectores de la doctrina alemana han pretendido que la imputación en los impuestos sobre la renta se haga depender, por consiguiente, de la titularidad de la fuente de renta, conforme a los criterios que derivan de la propiedad económica³⁷¹. Esta posición podría resultar difícil-

371. BIERGANS, ENNO; STOCKINGER, Roland, «Zum Einkommensbegriff und zur persönlichen Zurechnung von Einkünften im Einkommensteuerrecht (II)», en *Finanz Rundschau*, 1982, pgs. 28-29, aunque diferenciando las fuentes de renta que implican una alteración en la composición

mente sostenible en nuestro sistema que, al menos de forma explícita, no reconoce la institución de la propiedad económica³⁷². Y si hasta los años setenta ésta fue la posición dominante en la doctrina alemana³⁷³, puede decirse que el final de dicha década marcó un cambio radical de tendencia que puede resultar determinante para resolver el problema también en nuestro Derecho.

El cambio radical reside en desechar los criterios pasivos de imputación basados en la titularidad de la renta o del elemento patrimonial que la genera para centrar la atención en la efectiva realización del presupuesto por parte del sujeto al que la renta se imputa. Los criterios tradicionales de imputación pasiva implicaban la posibilidad de imputar una renta a un sujeto que no había realizado los elementos normativos propios del presupuesto de hecho, pudiendo cuestionarse seriamente si era precisamente ese sujeto quien había «obtenido» tales rentas. Esta situación puede ilustrarse con unos ejemplos relativamente sencillos³⁷⁴. Piénsese en las rentas derivadas de un subarrendamiento. Si la renta se considera obtenida por el propietario jurídico o económico³⁷⁵ del inmueble en cuestión, parece bastante evidente que ésta debería imputarse al arrendador. Pero no menos evidente es que, por lo que respecta a las rentas derivadas del subarrendamiento, es el arrendatario (subarrendador), y no el propietario jurídico o económico, quien ha ordenado el patrimonio de tal modo que del mismo puedan derivarse beneficios económicos. En este sentido, lo lógico parece ser imputar las rentas a quien realiza el presupuesto de hecho, en este caso, el arrendatario (subarrendador). La misma idea puede defenderse respecto al usufructo. Es evidente que si el usufructuario no es propietario jurídico ni económico de la cosa cedida en usufructo³⁷⁶, los rendimien-

del patrimonio y las que provienen de una cesión onerosa de derechos de uso. STEINBERG, Wilhelm, «Zur Frage der Einkunftsquelle und ihrer Zurechnung», en *Deutsche Steuer-Zeitung*, 1988, pg. 319.

372. Sin embargo, en nuestra doctrina se ha llegado a sostener una posición semejante. No puede decirse, desde luego, que esta tesis se formule en el trabajo de la Profesora COMBARROS de una forma rotunda. Sin embargo, creo que no puede derivarse una conclusión distinta de sus propias afirmaciones. Así, comienza señalando: «De hecho, son numerosos los ejemplos en nuestra legislación en los que la ley imputa bienes o derechos a personas que no son sus propietarios, lo cual en muchos supuestos no es ni más ni menos que una manifestación de este concepto (se refiere al concepto de propiedad económica)» (COMBARROS VILLANUEVA, Victoria Eugenia, *La interpretación económica...*, op. cit., pgs. 521-522). Ya continuación cita, a pie de página, como ejemplos concretos, la imputación en el IRPF de rentas a sujetos distintos a de sus propietarios jurídico-privados.

373. En este sentido: RAUPACH, Arndt, *Die Frage der Zurechnung im Steuerrecht...*, op. cit., pg. 403.

374. Unos ejemplos traídos a colación una y otra vez en la doctrina alemana quizás por su enorme potencial clarificador. Puede verse en: RAUPACH, Arndt; SCHENCKING, Margret, en Hermann/HEUER/RAUPACH, *Einkommensteuer...*, op. cit. Band II, § 2 Anm. 142 *in fine*, EK Lfg. 163 Mai 1990. KIRCHHOF, Paul. En KIRCHHOF, Paul; SÖHN, Hartmut, *Einkommensteuergesetz Kommentar*. Band 2 (§ 1a – § 2b). Heidelberg: C. F. Müller, cop. 1992-2000, § 2 Rdnr. 208, 34 Erg. Lfg. April 1992. FISCHER, Peter, en HÜBSCHMANN/HEPP/SPITALER, *Kommentar zur Abgabenordnung...*, op. cit. § 39, Rz. 9, Lfg. 173, juni 2002. ROBERTZ, Michael, *Die persönliche Zurechnung von Vermögenseinkünften...*, op. cit., pg. 64.

375. Desde cualquier punto de vista parece difícil configurar a un arrendatario ordinario como propietario económico de la cosa cedida en arrendamiento.

376. Esta idea es mayoritaria en la doctrina y jurisprudencia alemanas. En este sentido puede consultarse, con abundantes referencias bibliográficas: FISCHER, Peter, en HÜBSCHMANN/HEPP/SPITALER, *Kommentar zur Abgabenordnung...*, op. cit. § 39, Rz. 9, Lfg. 173, juni 2002.

tos deberán atribuirse al nudo propietario, siempre y cuando se siguieran, claro está, los criterios de imputación pasiva a los que ya se ha hecho alusión más arriba (la titularidad del elemento patrimonial generador de renta). Sin embargo, parece lógico imputar las rentas generadas por la actividad propia del usufructuario a éste, con independencia de la titularidad formal o económica del nudo propietario. Esto resulta tanto más razonable en impuestos como el IS o el IRNR (contribuyentes personas jurídicas) que han decidido desvincular el elemento subjetivo del hecho imponible de la titularidad de los elementos patrimoniales generadores de renta³⁷⁷.

La tesis expuesta (necesidad de realización del presupuesto por el sujeto al que se imputan las rentas) entraña desde luego algunas ventajas a todas luces evidentes.³⁷⁸ Pero, sin duda alguna, la mayor de todas ellas consiste en configurar, siempre dentro del sentido posible de las palabras de la ley, un criterio de imputación de rentas que dificulta sobremanera su manipulación artificiosa, ya pretenda articularse ésta mediante negocios fiduciarios (en el análisis de nuestro caso) o a través de cualesquiera otras construcciones asentadas, por regla general, en las posibilidades de configuración ofrecidas por el Derecho Privado³⁷⁹.

Y esta inmensa ventaja ha sido puesta de manifiesto en la doctrina alemana. Así, RUPPE, quien, como veremos, fue precursor en el entendimiento del concepto de obtención de rentas que aquí se defiende señala: «*Las fuentes de renta en las que*

377. Pero adviértase que, incluso en el IRPF, en el que dicha vinculación es evidente, ha sido el propio legislador quien ha decidido asumir la posición defendida en el texto. En este sentido, el artículo 25.4.c) de la LIRPF, aunque bajo la categoría de rendimientos del capital mobiliario, atribuye los rendimientos del subarrendamiento al subarrendador. Del mismo modo la redacción de los artículos 22.1 (*Tendrán la consideración de rendimientos íntegros procedentes de la titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre ellos...*) y 25.1 de la LIRPF deja claro que las rentas derivadas del elemento patrimonial durante el usufructo deberán imputarse al usufructuario. Sobre el usufructo de acciones en este mismo sentido: PÉREZ ROYO, Ignacio, «Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», Tercera Edición, Madrid, Marcial Pons, 2000, pgs. 181-182.

378. Algunas de las que se han puesto de manifiesto con frecuencia ostentan, a mi juicio, una importancia menor. Se ha dicho que esta interpretación resulta más coherente con el propio enunciado literal del elemento subjetivo del hecho imponible, en la medida en que el término obtención «*erzielen*» exige una posición activa y no meramente pasiva del sujeto al que se imputen las rentas (LANG, Joachim, *Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer...*, op. cit., pg. 233. KIRCHHOF, Paul, en KIRCHHOF, Paul; SÖHN, Hartmut, *Einkommensteuergesetz Kommentar*. Band 2..., op. cit., § 2 Rdnr. A 79. ROBERTZ, Michael, *Die persönliche Zurechnung von Vermögenseinküften...*, op. cit., pg. 49). A mi juicio la amplísima formulación del elemento subjetivo deja poco espacio para interpretaciones semánticas como la pretendida, al margen de que puede incluso dudarse de que el término obtención incluya el matiz activo que la doctrina citada ha querido descubrir. También se ha sostenido, y quizás en este punto con mayor razón, que la solución propuesta es la más coherente con el principio de tipicidad propio del Derecho Tributario en la medida en que implica imputar la renta precisamente a quien realiza el presupuesto de hecho del tributo. En este sentido: SCHMIDT, Ludwig, «Subjektive Zurechnung von Einküften. «Väter und Söhne» – fünf Jahre später», en *Steuerberater – Jahrbuch*, 1980/1981, pg. 117. En el mismo sentido, con cita de jurisprudencia del *Bundesfinanzhof*: ROBERTZ, Michael, *Die persönliche Zurechnung von Vermögenseinküften...*, op. cit., pg. 38.

379. Piénsese, por ejemplo, en la notable polémica suscitada al hilo de los supuestos de usufructos temporales de obligaciones bonificadas o, en su día, de los usufructos sobre acciones de sociedades transparentes.

la participación del contribuyente en el mercado se limita a la utilización de la propia fuerza de trabajo, o de las propios conocimientos o posibilidades se sustraen, por su propia naturaleza de su transferencia a otros sujetos.»³⁸⁰ No obstante debe advertirse que esa limitación de las operaciones elusorias que implican una alteración artificiosa de los criterios de imputación se limitan, al menos en la opinión del autor que citamos, a las fuentes de renta que implican la utilización de la fuerza de trabajo y de los propios conocimientos y posibilidades (rendimientos del trabajo y de actividades económicas)³⁸¹ quedando al margen, por consiguiente, otras fuentes más ligadas al factor capital (rendimientos del capital o ganancias patrimoniales)³⁸². Pero, como ha puesto de manifiesto con singular acierto el Prof. LANG, RUPPE no está permitiendo que su tesis en torno al concepto de obtención de renta despliegue todas las consecuencias que, en principio, le serían propias. Porque, en efecto, la necesidad de que el contribuyente participe activamente en la obtención de la renta para que ésta le pueda ser imputada (en definitiva la exigencia de que la renta se impute a quien realiza el presupuesto de hecho objetivo) cierra las posibilidades elusorias para cualesquiera clases de renta. En definitiva, el hecho de que la «participación en el mercado» no resulte transmisible como tal cierra las posibilidades de configuración artificiosa también para las rentas del capital³⁸³. Si se analiza esta tesis con detenimiento se puede alcanzar una conclusión rotunda en relación con el propio ordenamiento español. La tesis propuesta implica la generalización para cualesquiera rentas en el IS y en el IRNR de un criterio de individualización muy semejante al previsto en el artículo 11.4 de la LIRPF para la los rendimientos de actividades económicas. Se trata, en definitiva, de exigir la participación activa del sujeto al que se imputan las rentas en su obtención. Semejante solución es difícilmente viable en el IRPF, en particular para las rentas del capital y las ganancias patrimoniales, pero cuando el elemento subjetivo del hecho imponible se formula por medio de una expresión tan amplia como lo hacen la LIS y el TRLIRNR no parecen existir mayores obstáculos, al menos partiendo de la teoría de la interpretación que se defiende en este trabajo. Lo que además, y ya en el seno de nuestro particular objeto de investigación, permite obtener una interpretación acorde con la finalidad de la norma, sin necesidad de acudir al Derecho Privado y, en particular, a las interminables discusiones en torno a la naturaleza y efectos de los negocios fiduciarios.

Obviamente el hecho de que el criterio de imputación de la renta derive de la efectiva realización por el sujeto del presupuesto de hecho no implica que al

380. RUPPE, Hans Georg, *Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung...*, op. cit., pg. 28.

381. Conviene no olvidar que, como ya señalamos más arriba, en el Derecho alemán el problema se sitúa en la órbita del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas aunque se extienda también al resto de impuestos que pueden recaer sobre esa misma materia imponible. Ello explica que se manejen continuamente conceptos propios del IRPF como es éste de las fuentes de renta. No obstante, entiendo que esta cuestión no obstaculiza en absoluto el traslado de estos razonamientos al IS y, menos aún, al IRNR especialmente si las rentas se obtienen sin mediación de establecimiento permanente.

382. Así se explica que este mismo autor indique más adelante que sí es posible la transferencia de las fuentes de renta en los rendimientos de capital (RUPPE, Hans Georg, *Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung...*, op. cit., pg. 28).

383. LANG, Joachim, *Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer...*, op. cit., pg. 234.

propietario formal, y sobre todo económico, del elemento patrimonial no deban serle imputadas, en ningún caso, las rentas derivadas del elemento patrimonial cuya titularidad ostenta. Lo que sostenemos es que dicha titularidad, incluso la económica (si es que en nuestro ordenamiento puede hablarse de tal categoría³⁸⁴) no es el criterio determinante para la imputación de rentas en los impuestos que formulan su elemento subjetivo del hecho imponible a partir del concepto de obtención³⁸⁵. Esta idea que, como hemos señalado antes, está plenamente justificada tanto desde la teoría de la interpretación que se sostiene como desde la óptica de la propia finalidad de las normas reguladoras del elemento subjetivo del hecho imponible, conduce, no obstante, a un problema de no escasa relevancia. Las tesis que vinculan el concepto de obtención de rentas a la titularidad jurídica o económica del elemento patrimonial del que éstas derivan, con todos los inconvenientes que ya se han expuesto, presentan no obstante una gran ventaja: proporcionan criterios más o menos seguros sobre la imputación³⁸⁶. Es obvio, por consiguiente, que el concepto de obtención de renta, incluso matizado por las advertencias que hemos realizado hasta ahora, requiere ciertas precisiones sin las cuales no puede resultar operativo como criterio de imputación en términos generales³⁸⁷ ni mucho menos aún a los efectos que aquí interesan (determinar el sujeto, fiduciante o fiduciario, al que deben imputarse las rentas en el caso *gestión de cobro de dividendos*). A esta concreción dedicaremos las siguientes reflexiones.

384. La profesora COMBARROS VILLANUEVA parece sostener esa posibilidad: COMBARROS VILLANUEVA, Victoria Eugenia, *La interpretación económica...*, *op. cit.*, pgs. 516-533.

385. Y ésta es la posición sostenida de forma prácticamente unánime en la doctrina alemana: RAUPACH, Arndt; SCHENCKING, Margret, en HERMANN/HEUER/RAUPACH, *Einkommensteuer...*, *op. cit.* Band II, § 2 Anm. 142, EK Lfg. 163 Mai 1990. KIRCHHOF, Paul, en KIRCHHOF, Paul; SÖHN, Hartmut, *Einkommensteuergesetz Kommentar*. Band 2..., *op. cit.*, § 2 Rdnr. B 208. HOFFMANN, Ralph, en *Abgabenordnung Kommentar*. (KOCH, Karl; SCHOLTZ, Rolf-Detlev Hrsg.). 5 Auflage. Berlin: Heymanns Verlag, 1996, pg. 287. LINDBERG, Klaus, en *Einkommensteuergesetz*. FROTSCHER, Gerrit (Hrsg.). 6 Auflage. Band I. Freiburg: Rudolf Haufe Verlag, 1998-2007, § 2 Rz. 112, (93. Lfg. 6/99). SCHMIESZEK, Hans Peter, en *Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung...*, *op. cit.* § 39 Rz. 5, Erg.-Lfg./Mai 2002. FISCHER, Peter, en HÜBSCHMANN/HEPP/SPITALER, *Kommentar zur Abgabenordnung...*, *op. cit.* § 39, Rz. 9, Lfg. 173, Juni 2002. KOENIG, Ulrich, en *Abgabenordnung* (PAHLKE, Armin; KOENIG, Ulrich Hrsg.). München: Beck, 2004, pg. 371. KRUSE, Heinrich Wilhelm. TIPKE, Klaus; KRUSE, Heinrich Wilhelm, *Kommentar zur Abgabenordnung...*, *op. cit.* § 39, Tz. 18, Lfg. 109-April 2006. SCHWARZ, Bernhard (Hrsg.), *AO: Kommentar zur Abgabenordnung...*, *op. cit.* § 39 Rz. 18, 117. Lfg. 2/2006.

386. Es el caso de los criterios de titularidad jurídico-privada en el Derecho español aunque, como tuvimos ocasión de analizar al hilo de los negocios fiduciarios en el IRPF, no siempre esos criterios se configuran de forma absolutamente cerrada. En definitiva, los criterios pueden ser y son tan controvertidos como lo sean las normas que lo regulan en el Derecho Privado. La misma idea cabría afirmar respecto a la propiedad económica en el Derecho Tributario alemán. Si bien el § 39 de la AO proporciona una guía relevante (especialmente por lo que se refiere a los negocios fiduciarios) tampoco resuelve el problema en términos absolutos. En todo caso, y respecto a ambos grupos de normas lo que es completamente cierto es que su contenido resulta mucho más explícito que una genérica alusión a la obtención de renta.

387. Por ese motivo quizás, en la doctrina alemana, incluso quienes sostienen la total desvinculación del elemento subjetivo del hecho imponible de los criterios de imputación de elementos patrimoniales, terminan reconociendo que, en particular las reglas de propiedad económica pueden constituir un indicio relevante para la efectiva atribución de rentas en un caso concreto, como concreción efectiva a nivel legal del criterio de interpretación económica: LANG, Joachim; SEER, Roman, «Die persönliche Zurechnung von Einkünften bei Treuhandverhältnissen», en *Finanz-Rundschau*, 1992, pgs. 639-640.

— I. Los negocios fiduciarios como alteración artificiosa de los criterios de atribución...

Una vez superada la vinculación de la atribución de rentas a los criterios pasivos de titularidad del patrimonio, la doctrina alemana ha desarrollado tesis muy diversas para tratar de concretar cuáles son las notas normativas del presupuesto de hecho del impuesto sobre la renta que, en definitiva, determinan la imputación en los términos antes descritos. Sin embargo, en la medida en que todas ellas llegan a conclusiones muy semejantes, fundándose las diferencias muchas veces en peculiaridades poco relevantes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas alemán, creemos que lo más adecuado en una investigación como la que nos ocupa es tomar como referencia el criterio aceptado mayoritariamente en la doctrina, un criterio que por otro lado, y como veremos a continuación, es fruto más del sentido común que de la aplicación a este problema de concienzudas reflexiones dogmáticas³⁸⁸.

Nos referimos a la posición sostenida inicialmente por el profesor Ruppe³⁸⁹ y que, en los últimos años, bien puede calificarse como doctrina mayoritaria³⁹⁰. Partiendo del hecho de que el elemento común de la mayor parte de las fuentes de renta en el impuesto viene constituido por la intervención del sujeto pasivo en el mercado³⁹¹, las rentas deben imputarse precisamente a aquel sujeto que dispone de tal participación, en definitiva, que ostenta la capacidad de utilizar las ventajas del mercado, de alterar las prestaciones que realiza e, incluso, de renunciar a dichas ventajas³⁹². Y así concluye: «La imputación de rentas no es una cuestión relativa a la atribución de un elemento patrimonial conforme al § 39 de la AO (el que regula la

388. Así pues, renunciamos a exponer todo un conjunto de tesis que, en unos u otros términos, terminan girando en torno al problema de la efectiva realización del hecho imponible por el obligado al que se imputan las rentas correspondientes. En este sentido, y a título meramente ilustrativo, puede hacerse referencia a las teorías del socio contractual jurídico privado (*zivilrechtlicher Vertragspartner*) de STADIE (STADIE, Hoger, «Die persönliche Zurechnung von Einkünften», *Berlin, Duncker Humblot*, 1983, pg. 29), de la diferenciación entre rentas de enajenación y de cesión de disfrute (BIERGANS, ENNO; STOCKINGER, Roland, *Zum Einkommensbegriff und zur persönlichen Zurechnung...*, *op. cit.*, pgs. 28-29) o del principio de responsabilidad (*Verantwortlichkeitsprinzip*) de KIRCHHOF (KIRCHHOF, Paul; SÖHN, Hartmut, *Einkommensteuergesetz Kommentar*. Band 2..., *op. cit.*, § 2 Rdnr. B 208).

389. RUPPE, Hans Georg, *Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung...*, *op. cit.*, pgs. 18-40.

390. En este sentido: RAUPACH, Arndt; SCHENCKING, Margret, en HERMANN/HEUER/RAUPACH. *Einkommensteuer*. Band 2..., *op. cit.*, § 2 Anm. 332, EK Lfg. 163 Mai 1990.

391. Obviamente la definición de RUPPE hace referencia a las diversas fuentes de renta en la medida en que el criterio se elabora, al menos inicialmente, para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. No obstante, no creemos que ello impida su aplicación al resto de impuestos sobre la renta, particularmente al IS y al IRNR. Por otro lado, el manejo que hace RUPPE del concepto de «fuente de renta» (sensiblemente alejado además de su tradicional concepción en la Ciencia de la Hacienda) ha merecido ciertas críticas en la doctrina alemana, centradas sobre todo en la idea de que constituye un concepto no recogido en la Ley del Impuesto sobre la Renta: MEBMER, Kurt, «Die höchstrichterliche Rechtsprechung zu Familienpersonengesellschaften im Einkommensteuerrecht. – Bestandaufnahme und kritische Betrachtung–», en *Steuerberater-Jahrbuch*, 1979/1980, pgs. 166-167. BIERGANS, ENNO; STOCKINGER, Roland, *Zum Einkommensbegriff und zur persönlichen Zurechnung...*, *op. cit.*, pgs. 30-31. STADIE, Hoger, *Die persönliche Zurechnung von Einkünften...*, *op. cit.*, pg. 24. Sin embargo, como sostienen con acierto LANG y SEER (LANG, Joachim; SEER, Roman, *Die persönliche Zurechnung von Einkünften bei Treuhandverhältnissen...*, *op. cit.*, pg. 638, nota 18), el concepto de fuente de renta no resulta necesario en la construcción de RUPPE.

392. RUPPE, Hans Georg, *Möglichkeiten und Grenzen...*, *op. cit.*, pg. 18.

propiedad económica³⁹³) sino que presupone el manejo de una fuente de renta. No debe considerarse como fuente de renta una empresa, un elemento patrimonial que produzca rentas o la fuerza personal de trabajo, sino más bien la participación en el mercado [...] Por consiguiente no debe considerarse poseedor de una fuente de renta a quien ostente el poder de disposición sobre un elemento patrimonial que produzca rentas ni sobre las rentas mismas. La imputación debe recaer sobre quien dispone las prestaciones correspondientes a la fuente de renta, esto es, quien ostenta la capacidad de hacer uso de las ventajas del mercado o de renunciar a la prestación»³⁹⁴. Como ha sostenido BRUCKMEIR con expresión muy plástica la renta debe imputarse a quien decide si la fuente mana o no³⁹⁵. Estos criterios generales deben ponerse en relación con los negocios fiduciarios y, en particular, con el negocio celebrado por las partes en el caso *gestión de cobro de dividendos*.

En efecto, en todo negocio fiduciario, y particularmente en los supuestos de fiducia *cum amico*³⁹⁶, pueden plantearse problemas para determinar quién dispone las prestaciones correspondientes a la fuente de renta, en definitiva, quién ostenta la capacidad de hacer uso de las ventajas del mercado o de renunciar a la prestación pues, como ya vimos, es precisamente a ese sujeto al que deberán imputarse las rentas correspondientes. En efecto, conviene advertir que la fórmula general a la que se ha hecho referencia anteriormente no termina de señalar de forma precisa y unívoca si los rendimientos derivados de un bien cedido en virtud de un negocio fiduciario deben imputarse al fiduciante o al fiduciario. En principio, y conforme a la configuración de este tipo de negocios a la que ya hemos hecho referencia en numerosas ocasiones, es posible que el dominio de la relación jurídica que genera las rentas correspondientes lo ostente cualquiera de las partes del negocio. Todo dependerá, como es lógico, de las disposiciones contractuales pactadas y, en particular, y siguiendo aquí la terminología propia de la teoría del doble efecto –aunque no como es lógico su fundamento doctrinal– de la parte obligacional del negocio.

Así se explica que, tampoco en la doctrina alemana, exista una solución única y cerrada en torno a la imputación de rentas al fiduciante o al fiduciario. Una primera línea jurisprudencial apuntó, en su momento, a la necesidad de atender a la llamada relación externa (*Außenverhältniss*), en definitiva, al sujeto que *prima facie* domina la relación jurídica que genera la renta; y es evidente que, si se pres-

393. La parte entre paréntesis es nuestra.

394. RUPPE, Hans Georg, *Möglichkeiten und Grenzen...*, op. cit., pgs. 38-39.

395. BRUCKMEIR, Georg, «Die subjektive Zurechnung von Einkünften bei einzelwirtschaftlicher Betätigung: eine nach Einkunftsarten gegliederte Analyse», *Berlin, Logos*, 2000, pg. 38.

396. En la fiducia *cum creditore* el problema resulta mucho más sencillo sobre todo si, como suele ser el caso, el bien cedido en fiducia sigue bajo la órbita de influencia del fiduciante una vez celebrado el negocio (piénsese en el caso *lease back*). En estos casos es evidente que la relación jurídica generadora de rentas será dominada, en todo momento, por el fiduciante y no por el fiduciario. No puede compararse, sin embargo, la posición sostenida por ciertos sectores de la doctrina alemana en el sentido de que la inexistencia de disposición del fiduciante sobre el bien cedido en fiducia es indiferente a efectos de la imputación de las rentas que procedan de dicho bien: HEIDNER, Hans-HERMANN, «Treuhandsverhältnisse im Steuerrecht», *Henne-Berlin: Neue Wirtschafts-Briefe*, 1994, pg. 86. En esta concepción quizás haya podido influir la consideración de la fiducia *cum creditore* en el Derecho alemán como «derecho de prenda sin posesión» (*besitzloses Pfandrecht*). Sobre esta concepción: FISCHER, Peter, en HÜBSCHMANN/HEPP/SPITALER, *Kommentar zur Abgabenordnung...*, op. cit. § 39, Rz. 222, Lfg. 181, Juni 2004.

cinde de los límites que el pacto fiduciario impone, dicho sujeto no es otro que el fiduciario³⁹⁷. Sin embargo, es evidente que esta posición adolece de un grado extremo de formalismo, en la medida en que parece prescindir por completo de la verdadera configuración jurídica del negocio fiduciario al ignorar su elemento más característico que, como veremos, en absoluto puede ser indiferente a efectos de imputar las rentas procedentes del bien cedido en fiducia: me refiero, es evidente, a la especial configuración del negocio conforme a las exigencias que se derivan de la relación interna entre fiduciante y fiduciario, en definitiva, a lo que los partidarios de la teoría del doble efecto analizada más arriba denominarían parte obligacional del negocio. En definitiva quién sea el contratante, de cara al exterior, en la relación jurídica externa (arrendador de inmuebles en los casos juzgados por el *Bundesfinanzhof* o beneficiario formal de los dividendos en el caso *gestión de cobro*) resulta totalmente indiferente para saber quién realiza el presupuesto de hecho del impuesto que es lo que, en definitiva, determina la correcta imputación.

Así pues, y llegados a este punto, parece claro que la imputación de las rentas en los negocios fiduciarios debe depender de la especial configuración de la relación jurídica interna entre las partes del negocio (fiduciario y fiduciante). En este sentido, se sostiene en la doctrina alemana que lo determinante a estos efectos es quién domine la relación fiduciaria³⁹⁸. La expresión es gráfica, aunque no del todo correcta, pues lo decisivo no es tanto quién domine el acuerdo fiduciario (*Treuhandabrede*) como quién ostente el poder de disposición sobre la relación jurídica que genere los rendimientos (*einkünfteursächlichem Rechtsverhältniss*)³⁹⁹. En todo caso es obvio que la configuración jurídica del acuerdo fiduciario entre las partes será la que determine si es el fiduciario o el fiduciante quien domina dicha relación jurídica. Sobre este particular creo que conviene traer a colación el certero interrogante que formulan LANG y SEER en torno a la imputación de las rentas del capital inmobiliario derivadas de los arrendamientos celebrados, al menos en la relación externa, por el fiduciario: «¿Se ha configurado la relación interna entre fiduciante y fiduciario de tal modo que el dominio de las prestaciones arrendaticias pueda atribuirse al fondo inmobiliario (fiduciante)?»⁴⁰⁰

397. En este sentido: sentencia del *BFH* de 3 de diciembre de 1991– IX R 155/89, BStBl II 1992, pg. 461. Y también en la Sentencia de 26 de noviembre de 1991 IX R 269/87, esta última de gran relevancia en la medida en que se refería a los ingresos por rendimientos del capital mobiliario obtenidos, como fiduciarios, por fondos inmobiliarios (*Immobilienfonds*).

398. En este sentido: RAUPACH, Arndt; SCHENCKING, Margret, en HERMANN/HEUER/RAUPACH. Einkommensteuer..., *op. cit.* Band II, § 2 Anm. 340, EK Lfg. 163 Mai 1990. LINDBERG, Klaus, en *Einkommensteuergesetz*. FROTSCHER, Gerrit (Hrsg.)..., *op. cit.* § 2 Rz. 120, (93. Lfg. 6/99). Esta misma idea, expresada con iguales terminos, puede encontrarse también en la jurisprudencia (sentencia del *BFH* de 20 de enero de 1999 – IR 69/97, BStBl. II 1999, pg. 514) y doctrina administrativa (Nota del Ministerio Federal de Finanzas de 1 de septiembre de 1994, BStBl I 1994, pg. 604) alemanas.

399. En este sentido se pronuncia ROBERTZ, Michael, *Die persönliche Zurechnung von Vermögenseinkünften...*, *op. cit.*, pgs. 239-240. Aunque sin formular sus observaciones en términos críticos creo que la misma conclusión puede extraerse de la siguiente afirmación de HEIDNER: «De igual modo el fiduciante puede controlar la relación interna que resulta determinante para la disposición de la prestación del servicio de la que depende la realización del presupuesto de hecho» (HEIDNER, Hans-HERMANN, *Treuhandverhältnisse im Steuerrecht...*, *op. cit.*, pgs. 83-84).

400. LANG, Joachim; SEER, Roman, *Die persönliche Zurechnung von Einkünften bei Treuhandverhältnissen...*, *op. cit.*, pg. 645. La parte entre paréntesis es nuestra.

Ciertamente las posibilidades de configuración del acuerdo fiduciario son prácticamente ilimitadas de modo que no es posible determinar *a priori* quién domina la relación jurídica generadora de rentas. En todo caso, y siguiendo la configuración habitual de los negocios fiduciarios, la jurisprudencia alemana ha aportado determinados indicios que pueden conducir, en el caso concreto, a que sea el fiduciante quien domine la relación jurídica subyacente generadora de rentas y que sea a él, por consiguiente, a quien hayan de imputarse las rentas correspondientes. Aunque los requisitos que pueden extraerse de la jurisprudencia del *Bundesfinanzhof* son muy variados lo cierto es que sólo algunos de ellos parecen ser coherentes con el concepto de obtención de rentas al que, presumiblemente se orientan⁴⁰¹. En efecto, si de lo que se trata es de imputar la renta a quien domina la relación jurídica generadora de las mismas lo lógico es que deba resultar determinante, de un lado, quien ostenta la iniciativa respecto a dicha relación jurídica y, de otro, sobre quién recaen los riesgos de la operación. En definitiva si la iniciativa y el riesgo corresponden al fiduciante será a él a quien deban imputarse las rentas correspondientes⁴⁰². Llegados a este punto sólo resta aplicar los criterios descritos al caso *gestión de cobro de dividendos*.

Y, a mi juicio, es evidente que en dicho supuesto las rentas derivadas de la relación jurídica subyacente (en este caso la relación de asociación que da lugar al reparto de dividendos) deben imputarse al fiduciante. Y ello atendiendo a los criterios básicos que se han expuesto con anterioridad y conforme a los que un determinado sujeto domina la relación jurídica que produce las rentas y, por consiguiente, obtiene las mismas. Nos ocupamos a continuación de su análisis pormenorizado.

En cuanto a la necesidad de que el fiduciante ostente la iniciativa en la relación jurídica subyacente generadora de rentas creo que el caso *gestión de cobro de dividendos* no presenta especiales dificultades. Es la entidad no residente (fiduciante) la que ordena su patrimonio (en este caso las acciones de las que es titular) con la finalidad de obtener ingresos ordinarios (dividendos) en lugar, por ejemplo,

401. Efectivamente algunos de los requisitos exigidos por el *BFH* para que las rentas puedan imputarse al fiduciante resultan absolutamente contradictorios con la idea básica en torno a la que gira el concepto de obtención de rentas. Así, por ejemplo, las sentencias del *BFH* de 27 de enero de 1993 (IX R 269/87, BStBl II 1994, pg. 616) y 20 de enero de 1999 (I R 69/97, BStBl II 1999, pg. 516) exigen para que las rentas puedan imputarse al fiduciante, entre otros requisitos, que éste pueda reclamar al fiduciario el bien cedido en fiducia en cualquier momento. Y este requisito no resulta absurdo por el hecho de desconocer la realidad jurídica del negocio fiduciario, como se ha sostenido en algunas ocasiones (BRINKHAUS, Josef; GRANDPIÈRRE, Ilse, «Die steuerliche Anerkennung von Treuhandverhältnissen bei einer Mehrheit von Treugebern. –Zugleich Besprechung des BFH-Urteils vom 20.1.1999, I R 69/97», en *Deutsches Steuerrecht*, 1999 (Band II), pg. 1975), sino sobre todo porque es posible que el fiduciante domine la relación jurídica generadora de rentas sin necesidad de ostentar la facultad de recuperar en cualquier momento el bien cedido en fiducia poniendo fin a la relación jurídica con el fiduciario (ROBERTZ, Michael, *Die persönliche Zurechnung von Vermögensinkünften...*, op. cit., pg. 240).

402. En este sentido se pronuncia un importante sector de la doctrina alemana: LANG, Joachim; SEER, Roman, *Die persönliche Zurechnung von Einkünften bei Treuhandverhältnissen...*, op. cit., pg. 642. ROBERTZ, Michael, *Die persönliche Zurechnung von Vermögensinkünften...*, op. cit., pgs. 241-244.

— I. Los negocios fiduciarios como alteración artificiosa de los criterios de atribución...

de adoptar una política especulativa orientada a la realización de hipotéticos beneficios extraordinarios que derivaran de la enajenación de los títulos. Igualmente, el caso puede analizarse desde la perspectiva del fiduciario, esto es, la entidad residente en España que recibe las acciones en fiducia y cobra el dividendo. Es obvio que su iniciativa en la obtención de los mismos es nula. La propia configuración del negocio fiduciario así lo impone. En efecto, debe recordarse que la puesta a disposición de la entidad residente en España de los títulos (relación jurídica externa) se acompaña en el caso *gestión de cobro de dividendos* de contratos recíprocos de opción de compra y venta, de carácter no opcional, sobre los valores que anteriormente fueron puestos a disposición de dicha entidad. De ese modo, la entidad no residente (fiduciante) recomprará los títulos a un precio fijado de antemano una vez cobrado el dividendo por la entidad residente en España (fiduciaria). Por consiguiente, cualquier acto de disposición sobre los títulos —orientado al ejercicio de la iniciativa respecto a las rentas o beneficios que pudieran derivar de los mismos— presentaría serios problemas de validez (como ya vimos es difícil sostener, conforme a la jurisprudencia dominante, que el fiduciario sea el dueño de las cosas cedidas en fiducia) además de resultar manifiestamente absurdo desde una perspectiva económica.

Y conviene poner de manifiesto que la atribución de la iniciativa al fiduciante no requiere que éste ejercite de forma efectiva sus facultades de ordenación de la gestión mediante indicaciones vinculantes para el fiduciario⁴⁰³. Antes al contrario, y como se ha sostenido con acierto a mi juicio, es suficiente con que los deberes de gestión del fiduciario se recojan, de antemano, en el pacto de fiducia (*Treuhandabrede*) de modo que sea en ese momento —sin necesidad de ulteriores indicaciones— en el que el fiduciante ejercite las facultades que le confieren la iniciativa necesaria para que las rentas puedan serle imputadas⁴⁰⁴. En definitiva esto es lo que ocurre en el caso *gestión de cobro de dividendos*. El pacto de fiducia configura los deberes básicos de gestión del fiduciario que se limitan, conviene decirlo, al mero cobro del dividendo sin que quepa atribuir iniciativa ninguna al mismo.

Las conclusiones tampoco pueden ser muy distintas respecto al segundo requisito exigido para que el fiduciante controle la relación jurídica generadora de rentas, esto es, que sea él quien asuma los riesgos de la operación. En todo caso debe hacerse notar que en el caso *gestión de cobro de dividendos* la asunción del riesgo de la operación puede verse sustancialmente desdibujada en la medida en que, como señalamos al describir el supuesto de hecho, la puesta de las acciones a disposición

403. Como, según cierta doctrina alemana (BRINKHAUS, Josef; GRANDPIERRE, Ilsabe, *Die steuerliche Anerkennung von Treuhandverhältnissen...*, op. cit., pg. 1972. ROBERTZ, Michael, *Die persönliche Zurechnung von Vermögenseinküften...*, op. cit., pg. 237) puede derivarse de la Sentencia del Bundesfinanzhof de 20 de enero de 1999.

404. En este sentido: SCHMIDT, Ludwig, «Unmittelbare Leistung bei mittelbarer Beteiligung an einer Personenhandelsgesellschaft in der Form einer atypischen Unterbeteiligung ("Durch Vergleichung auf die Dinge kommen")», en *Steuer und Wirtschaft*, 1988, pg. 250. HEIDNER, HANS-HERMANN, *Treuhandverhältnisse im Steuerrecht...*, op. cit., pg. 115. BRINKHAUS, Josef; GRANDPIERRE, Ilsabe, *Die steuerliche Anerkennung von Treuhandverhältnissen...*, op. cit., pg. 1973-1974. ROBERTZ, Michael, *Die persönliche Zurechnung von Vermögenseinküften...*, op. cit., pgs. 241-242.

del fiduciario se realiza cuando los dividendos ya han sido acordados por la junta general correspondiente⁴⁰⁵. Sin embargo, este extremo no hace sino confirmar de nuevo que los dividendos deben imputarse al fiduciante (la entidad no residente) que es quien asumió, en su momento, el riesgo de la operación. En efecto, el riesgo de mantener la inversión en títulos de renta variable –a espera de los beneficios– finaliza en el momento en el que la Junta General acuerda la distribución de dividendos. De ese modo, ha sido el fiduciante quien ha soportado el riesgo de la inversión pues los títulos sólo se han puesto a disposición del fiduciario en el momento en el que el dividendo ya había sido acordado. Y creo que no puede ponerse en cuestión esta realidad aduciendo que siempre sería posible que la sociedad que acordó el dividendo no procediera su pago. Además de que tal situación parece improbable, no debe perderse de vista, como señala la Resolución del TEAC de 2 de febrero de 2006 –en un caso muy semejante al aquí descrito– que lo que se transmite no son unos títulos con una mera expectativa de obtener beneficios por la vía del dividendo sino un crédito cierto y definitivo a favor del accionista y *plenamente exigible frente a la sociedad*⁴⁰⁶.

405. Éste es un extremo al que se hace referencia, de forma explícita o implícita, en las diversas Resoluciones del TEAC que se han ocupado de esta cuestión: así la Res. del TEAC de 16 de septiembre de 2005 (JT 2006, 85) señala: «*T Ltd (entidad no residente) transmite a V (entidad residente) valores emitidos por entidades residentes en España, cotizados en Bolsa, unos días antes del cobro del dividendo, en cual ya había sido acordado por la junta general respectiva*». En otras resoluciones, aunque no se haga referencia expresa a este extremo, la situación no puede ser distinta. Así la Res. del TEAC de 15 de junio de 2006 (JT 2006, 1421) señala: «*X SA (sociedad residente) compra 6.650.000 acciones de TSA cobrando el dividendo de las mismas [...] al día siguiente y vendiendo tales acciones ese mismo día*». Y, en el mismo sentido, la Res. del TEAC de 2 de febrero de 2006 (JUR 2006, 157322) indica: «*La reclamante compra acciones de M a un no residente por un precio que incluye el importe de los dividendos ya devengados, cobra el dividendo, y vuelve a vender los mismos títulos al mismo no residente cuantros días más tarde*».

406. Respecto al último inciso (en cursiva) no podemos mostrarnos de acuerdo en la medida en que el artículo 215 de la LSA establece que los créditos por dividendos resultarán exigibles en la fecha fijada para su pago en el acuerdo de la Junta General que decida su distribución.

Las calificaciones alternativas del negocio fiduciario en la doctrina y la jurisprudencia españolas

La consistencia de una teoría no sólo se determina en atención a su lógica interna, sino también, de acuerdo con las ventajas que su utilización puede suponer respecto a la aplicación de otros modelos teóricos que se descartan. Por lo tanto, este estudio no quedaría completo si no se hiciera referencia a otras formas de afrontar los negocios fiduciarios y, en particular los casos-tipo descritos en este trabajo. Por ese motivo debe hacerse referencia a los diversos entendimientos que estos negocios han suscitado, hasta hoy, en la doctrina tributaria. En concreto me refiero a las dos tesis hoy mayoritarias en la doctrina y que vienen a sostener, bien que a los negocios fiduciarios sólo puede hacerseles frente mediante el expediente del fraude a la ley tributaria (hoy rebautizada por la LGT/2003 como conflicto en la aplicación de la norma tributaria) o que el fiduciario constituye simplemente un negocio relativamente simulado. A estas reflexiones dedicamos los siguientes epígrafes.

Como hemos tenido ocasión de señalar, la forma de tratamiento de los negocios fiduciarios expuesta en este trabajo resulta francamente minoritaria. Salvo algunas aportaciones brillantes, pero tangenciales, de los Profesores PALAO y COMBARROS⁴⁰⁷, nuestra doctrina ha preferido afrontar estos casos haciendo uso de otros instrumentos propios de la aplicación de la norma tributaria, señaladamente el fraude a la ley tributaria o, en tiempos más recientes, la simulación. Las páginas que siguen tratarán de demostrar las «debilidades» de estos enfoques lo que servirá, al mismo tiempo, para reforzar la posición que defendemos en este trabajo.

407. PALAO TABOADA, Carlos, en «Comentarios a la ley del Impuesto sobre la Renta...», *op. cit.*, pg. 49. COMBARROS VILLANUEVA, Victoria Eugenia, «La interpretación económica...», *op. cit.*, pg. 528. Y se trata en todo caso de análisis que se centran más en la construcción de criterios de imputación puramente fiscales que en el análisis interpretativo de las reglas que regulan el elemento subjetivo del hecho imponible del Impuesto.

1. NEGOCIOS FIDUCIARIOS Y CLÁUSULA GENERAL ANTIABUSO (CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA)

1.1. Introducción: Interpretación del elemento subjetivo del hecho imponible y cláusula general antiabuso. La relevancia práctica de la solución propuesta

Lo cierto es que, hasta hoy, los muy pocos trabajos que se ocupan del estudio de los negocios fiduciarios en Derecho Tributario entienden, mayoritariamente, que la vía preferente, al menos hipotética, para hacerles frente es la del fraude a la ley tributaria, en la actualidad conflicto en la aplicación de la norma tributaria⁴⁰⁸.

408. Es el caso de los dos únicos estudios, hasta donde alcanza mi conocimiento, dedicados de forma específica al tratamiento fiscal de tales negocios: FALCÓN Y TELLA, Ramón, *Negocios fiduciarios: la necesidad de respetar a efectos tributarios...*, op. cit., pgs. 6-7, FALCÓN Y TELLA, Ramón, *Negocios fiduciarios: régimen tributario...*, op. cit., pgs. 201; 211-212. Entre los trabajos monográficos dedicados a este tipo de negocios quizás debiera adscribirse a esta posición a los Profesores ROZAS y ANDERSON en cuanto señalan: «De presentarse un supuesto semejante en la actualidad, ciertamente, cabría entender que se está ante un conjunto negocial notoriamente artificioso cuya única finalidad era lograr un ahorro fiscal y reconducir su calificación al conflicto en la aplicación de la norma» (ROZAS VALDÉS, José Andrés; ANDERSON, Miriam, *¿Simulación civil o recalificación tributaria?...*, op. cit.). Sin embargo, esta adscripción se ve puesta en entredicho cuando, más tarde y de forma manifiestamente contradictoria, se sostiene que el caso debe enjuiciarse a la luz de la cláusula de simulación. Pero igualmente se ha sostenido que la cláusula de fraude a la ley es la única apta para la recalificación de negocios fiduciarios sobre todo mediante la asimilación de estos últimos a la categoría de los negocios indirectos: ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César, «El negocio indirecto como resorte de la Administración tributaria», en *Tapia*, 1995, pgs. 7-10, para quien el negocio indirecto se solapa con el fraude a la ley o con el negocio fiduciario. PALAO TABOADA, Carlos, «Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria (II)», en *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 155, 1996, pg. 19, sin embargo, a mi juicio, la posición del Profesor PALAO debe matizarse. Es el Profesor FALCÓN quien en realidad aplica las afirmaciones del Profesor PALAO al negocio fiduciario al que, por otra parte, éste no hace ninguna referencia. En efecto señala PALAO: «...el negocio indirecto, es decir aquel que se utiliza para conseguir un fin distinto del propio de su estructura, será un negocio en fraude a la ley si la finalidad perseguida es eludir la norma fiscal». Es en efecto el Profesor FALCÓN quien, entre guiones –el negocio fiduciario no es sino una modalidad del indirecto– (FALCÓN Y TELLA, Ramón, *Negocios fiduciarios: la necesidad de respetar a efectos tributarios...*, op. cit., pg. 7. FALCÓN Y TELLA, Ramón, *Negocios fiduciarios: régimen tributario...*, op. cit., pg. 211) da a las palabras del Profesor PALAO una amplitud que éstas no tenían. MARTÍNEZ MARTÍNEZ, Dionisio, «La interpretación de las normas tributarias y el fraude de ley en la Ley 25/1995, de modificación de la LGT», en *Monografía Carta Tributaria*, núm. 256, 1996, pgs. 6-8. Estimo que ésta es también la posición sostenida por el Profesor PALAO en su comentario a la STSJ de la Rioja de 9 de febrero de 2000. Aquella sentencia resolvía un caso muy similar al aquí descrito y aunque el Profesor PALAO no hace referencia a la existencia de un negocio fiduciario se inclina por resolver el caso partiendo de la cláusula de fraude a la ley del artículo 24 LGT/1963: PALAO TABOADA, Carlos, «El atolladero del fraude a la ley tributaria. Comentario a la STSJ de La Rioja de 9 de febrero de 2000», en *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación (Serie Roja)*, núm. 209, pgs. 3-12. PONT CLEMENTE, Joan-Francesc, *La simulación...*, op. cit., pgs. 77-78, siguiendo la Resolución del TEAR de Andalucía de 23 de junio de 1999. Una posición algo ambigua es la sostenida por el Profesor VEGA al hilo del estudio de las estructuras *treaty shopping* en Derecho Internacional Tributario. Tras afirmar que «...respecto al Derecho español, la doctrina y la jurisprudencia por ella estudiada señalan que se produce en el negocio fiduciario la teoría del doble efecto» se termina indicando: «ni la doctrina ni la jurisprudencia es unánime en cuanto a la circunstancia de que a través del negocio fiduciario se produce una transmisión efectiva de la propiedad» (VEGA BORREGO, Félix Alberto, *Las medidas contra el treaty shopping...*, op. cit., pgs. 56-57). RUIZ ALMENDRAL, Violeta, *El Fraude a la Ley Tributaria a examen. Los problemas de la aplicación práctica de la norma general anti-fraude del artículo 15 de la LGT a los ámbitos nacional y comunitario*, Pamplona, Aranzadi, 2006, pg. 59, donde se señala

Es evidente que los resultados de la opción aquí defendida (solución de los casos-tipo mediante la correcta interpretación de las reglas de imputación de rentas) o de la aplicación de la cláusula general antiabuso no serán muy diferentes, al menos desde la estricta óptica material. Partiendo de la opción aquí defendida, como hemos visto, las rentas se imputarán al fiduciante lo que servirá para frustrar *ab initio* las intenciones elusorias de los negocios celebrados. Por su parte, la aplicación de la cláusula general antiabuso implicará la necesidad de exigir el tributo aplicando la norma que hubiera correspondido a los actos o negocios usuales o propios o eliminando las ventajas fiscales obtenidas (artículo 15.3 LGT/2003)⁴⁰⁹. Sin embargo, y sin poner en duda esta realidad, lo cierto es que la aplicación de ambos instrumentos no resulta indiferente y ello por motivos de carácter muy diverso.

En primer lugar existe una diferencia procedimental de primer orden. Como es de sobra conocido, el vigente artículo 15.2 de la LGT/2003 exige, para que se pueda declarar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria, previo informe favorable de una Comisión consultiva cuya composición, formas y plazos de actuación se recogen en el artículo 159 de la LGT/2003⁴¹⁰. Sin entrar en el análisis valorativo de este trámite especial⁴¹¹, lo que parece claro es que la solución de los negocios fiduciarios a partir de una correcta interpretación de las normas reguladoras del elemento subjetivo del hecho imponible no precisa del mismo por lo que la solución propuesta resulta más ágil, al menos desde un punto de vista estrictamente procedimental⁴¹².

analizando una de las sentencias de la Audiencia Nacional antes citadas: «...nos parece criticable la SAN de 4 de noviembre, donde se califica de negocio indirecto, o negocio fiduciario, una operación consistente en utilizar un intermediario financiero —entidad bancaria— para la transmisión de unas acciones, alterando así la imputación temporal de las correspondientes rentas. [...] Resulta sin embargo criticable el empleo del entonces vigente artículo 28.2 LGT, en lugar de la norma anti-fraude, más adecuada y acorde con la seguridad jurídica».

409. Prescindimos, de aquí en adelante, de hacer referencia a la cláusula de fraude de ley contenida en el artículo 24 de la LGT/1963 y que, *ratione temporae*, resultaría aplicable a la totalidad de los casos-tipo de negocio fiduciario analizados en este trabajo. En todo caso, las conclusiones a las que se llegue no podrán ser muy distintas pues, en este punto, el artículo 24.2 de la LGT/1963 precisaba, como consecuencia inmediata de la aplicación de la cláusula de fraude «los hechos, actos o negocios jurídicos ejecutados en fraude de ley tributaria no impedirán la aplicación de la norma tributaria eludida ni darán lugar al nacimiento de las ventajas fiscales que se pretendía obtener mediante ellas». Como puede verse, y a pesar de las diversas formulaciones la consecuencia jurídico material de los artículos 15 LGT/2003 y 24 LGT/1963 no difieren en absoluto.
410. Similar exigencia se contenía en el artículo 24 de la LGT/1963 sin perjuicio de que, todo hay que decirlo, la nueva ley introducida en 2003 haya servido para aclarar el verdadero contenido de este «procedimiento especial». A estos efectos creo que es indiferente referirse a un «procedimiento especial» o a un «incidente especial en el procedimiento general». Sin embargo, sostiene esta diferencia: RUIZ ALMENDRAL, Violeta, *El Fraude a la Ley Tributaria a examen...*, op. cit., pg. 139.
411. Muy crítica en este sentido, con argumentos que comparto: RUIZ ALMENDRAL, Violeta, *El Fraude a la Ley Tributaria a examen...*, op. cit., pgs. 139-142.
412. No quiera verse en estas palabras un refrendo de la práctica habitual (y espuria) de la Inspección de huir de la utilización de la cláusula general antiabuso como forma de evitar sus mayores cargas procedimentales. Sólo cuando pueda sostenerse, conforme a los límites de la actividad hermenéutica, la correcta solución del caso sobre la base de la interpretación de la norma correspondiente (en este caso de los criterios de imputación) será lícito (y también obligatorio) no hacer uso de la cláusula general antiabuso.

De otro lado, tampoco puede sostenerse, al menos en el contexto jurídico actual, que a todos los casos-tipo de negocio fiduciario descritos pudiera serles de aplicación la cláusula de conflicto del artículo 15 LGT. En primer lugar, y en términos generales, porque, como es sabido, tal cláusula no exige exclusivamente que los negocios celebrados sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado sino que, adicionalmente, impone el llamado «test del propósito negocial», en definitiva, que de los negocios celebrados no se deriven efectos jurídicos o económicos distintos del ahorro fiscal. Y, como veremos, entre los partidarios de excluir la solución interpretativa a los negocios fiduciarios es muy frecuente sostener, de forma paralela, un entendimiento muy estricto de tales requisitos que, al menos en los casos que tratamos, podrían conducir a la imposibilidad de aplicar la cláusula general y, en consecuencia, a respetar plenamente los efectos fiscales queridos por las partes con la celebración del negocio. En el caso *gestión de cobro de dividendos* a esa concepción, de por sí restrictiva, se añaden determinados problemas derivados de la difícil interacción de los Convenios de Doble Imposición y las cláusulas internas antiabuso que podrían quizás frustrar la solución del caso haciendo uso de esta última.

Por último, tampoco las consecuencias jurídicas de una u otra opción son del todo indiferentes, al menos si ampliamos nuestro punto de vista y, más allá de las consecuencias tributarias materiales, nos fijamos en la consideración de los negocios fiduciarios desde la óptica del Derecho represor. La utilización de la cláusula general cierra, por mandato expreso de la ley, la imposición de sanciones administrativas. Por otro lado, y conforme a la doctrina mayoritaria así como a la más reciente jurisprudencia de nuestro TC, tampoco procede la derivación de responsabilidades penales⁴¹³. Sin embargo, y como tendremos ocasión de comprobar, la solución interpretativa aquí propuesta plantea el problema desde una óptica bien distinta. Así pues procede ocuparse de estas cuestiones de manera algo más detenida.

1.2. La imposibilidad de aplicar la cláusula antiabuso a los negocios fiduciarios descritos. La noción restrictiva del fraude a la Ley Tributaria

La solución interpretativa de los negocios fiduciarios que hemos defendido en este trabajo muestra una coherencia interna que creemos haber demostrado en las páginas anteriores. Sin embargo, y antes de pasar al análisis de otras cuestiones que pudieran resultar de interés, conviene detenerse, aunque sólo sea de forma breve, a considerar algunas ventajas adicionales de la posición expuesta. Como hemos visto, el rechazo de las soluciones interpretativas a veces ofrecidas por la jurisprudencia y la doctrina administrativas⁴¹⁴, conduce al aplicador de las normas

413. Tendremos ocasión de ocuparnos de estas cuestiones en profundidad más adelante.

414. Rechazo no siempre injustificado pues, como hemos tenido ocasión de comprobar, la jurisprudencia y doctrina administrativa que apuesta por soluciones de carácter interpretativo no suele hacerlo sobre la base de una interpretación lógica y coherente de las diversas normas que puedan resultar de aplicación sino, casi siempre, acudiendo a la interpretación econó-

a la necesidad de aplicar la cláusula general antiabuso para hacer frente a los negocios fiduciarios con finalidad elusiva. Ese recurso ya lleva aparejadas determinadas consecuencias a las que ya hemos hecho referencia o que, en todo caso, se analizarán en ulteriores epígrafes (trámites procedimentales especiales, imposibilidad de imponer sanciones o derivar responsabilidades penales). Sin embargo, en este momento, queremos ocuparnos de una cuestión distinta⁴¹⁵.

El movimiento neoformalista que se abre paso en la doctrina española de los últimos años, y al que ya se ha hecho referencia en algunas ocasiones a lo largo de este trabajo, no sólo muestra un indudable apego a las categorías jurídico privadas en la interpretación de la norma tributaria sino que, además, termina por configurar las cláusulas generales antiabuso de un modo tan restrictivo que su aplicación práctica se convierte, poco menos, que en una tarea imposible. Así el efecto de esta concepción respecto a los casos-tipo de negocio fiduciario tratados en este trabajo parece evidente. Se niegan posibles soluciones interpretativas sobre la base de un radical apego a las categorías jurídico privadas⁴¹⁶. Pero a su vez, y cuando se analiza la posible aplicación de la cláusula general antiabuso, la concepción radicalmente estrecha que de la misma se sostiene impide su utilización. Ante esta

mica en su versión clásica o a otros instrumentos, no menos pintorescos, como el llamado «negocio indirecto».

415. Esto no significa que deban aceptarse sin más los endebles argumentos proporcionados por las Sentencias de la Audiencia Nacional para rechazar el uso de la cláusula antiabuso en el caso *Cruzcampo*. En efecto señala la SAN de 12 de abril de 2006 (la tomamos como referencia por reproducir, de forma prácticamente literal, los argumentos contenidos en el resto de sentencias citadas): «Debe también rechazarse la existencia de fraude de ley. En efecto, el fraude de ley es una forma de “ilícito atípico”, en la que asimismo se busca crear una apariencia, que aquí es la de conformidad del acto con una norma (“de cobertura”), para hacer que pueda pasar desapercibida la colisión del mismo con otra u otras normas defraudadas que, por su carácter imperativo, tendrían que haber sido observadas. “El negocio fraudulento –como señaló la Sala en la sentencia de 20 de abril de 2002–, como concreción de la doctrina de Ley a que alude el artículo 6.4 del Código Civil, supone la existencia de un negocio jurídico utilizado por las partes buscando la cobertura o amparándose en la norma que regula tal negocio y protege el resultado normal del mismo (ley de cobertura) con el propósito de conseguir, no tanto ese fin normal del negocio jurídico elegido, como oblicuamente un resultado o fin ulterior distinto que persigue una norma imperativa (ley defraudada)”. Ni uno ni otro caso son aquí concurrentes, puesto que lo que la Administración y el TEAC han llevado a cabo es una operación de calificación jurídica del negocio, partiendo de su validez y eficacia, a los efectos de determinar su trascendencia fiscal, de conformidad con lo establecido en el artículo 28.2 de la Ley General Tributaria que, en orden a la determinación del hecho imponible y de su alcance, señala que “el tributo se exigirá con arreglo a la naturaleza jurídica del presupuesto de hecho definido por la ley, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hayan dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez”, lo que constituye una llamada a la Administración para que valore o califique jurídicamente una relación jurídica dada, al margen de su apariencia o denominación, actividad susceptible de control, como es obvio, por los Tribunales de justicia». El verdadero problema de la sentencia reseñada no reside tanto en no haber utilizado la cláusula general antiabuso, como ha señalado algún sector de nuestra doctrina (RUIZ ALMENDRAL, Violeta, *El Fraude a la Ley Tributaria a examen...*, op. cit., pg. 59) como en no haber demostrado contundentemente que la tentativa de fraude podía atajarse utilizando correctamente los instrumentos propios de la hermenéutica jurídica. Seguramente esa imposibilidad deriva de haber tratado de calificar el negocio en bloque sin acudir a la correcta interpretación de las normas que disciplinan el elemento subjetivo del hecho imponible.

416. De las que, por otro lado, se huye cuando no resultan favorables a los intereses del contribuyente. Piénsese por ejemplo en la forma en la que el Profesor FALCÓN niega toda relevancia fiscal a la teoría del desmembramiento del dominio a la que ya se hizo alusión más arriba.

situación la conclusión parece evidente: nos encontramos ante una mera «economía de opción»⁴¹⁷.

Es obvio que, en un trabajo de estas características, no podemos ocuparnos de dicha concepción restrictiva de las cláusulas generales antiabuso sobre la que no faltan, por cierto, abundantes referencias bibliográficas en la doctrina española⁴¹⁸. Sin embargo, sí que conviene repasar cómo dicha configuración ha podido incidir en el enjuiciamiento que, de los negocios fiduciarios, viene realizando la doctrina en nuestro país y, quizás también, adelantar futuros pronunciamientos. En todo caso, conviene no perderlo de vista, la intención esencial de estas reflexiones pretende ilustrar, con argumentos adicionales, el acierto de las tesis defendidas en este trabajo.

Y lo cierto es que, en el tratamiento propuesto por la doctrina de alguno de los casos-tipo de negocio fiduciario que han sido objeto de análisis en este trabajo, aparece, de forma evidente, la concepción restrictiva del fraude a la ley tributaria a la que hacemos referencia. Me refiero, básicamente, a la posición sostenida por parte de la doctrina (y cierta jurisprudencia minoritaria) en torno a los casos *Cruzcampo* y *lease back*. Veámoslo con algo más de detenimiento.

Al analizar los negocios fiduciarios en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y una vez descartada la posibilidad de corregir el negocio por vía interpretativa, se plantea el Profesor FALCÓN si la cláusula general antiabuso (en el momento de escribirse sus trabajos la de fraude a la ley) resulta o no aplicable al caso. Y ésta es una cuestión que despacha con relativa facilidad. Aun cuando al escribirse los estudios que comentamos todavía no estaba vigente la cláusula del artículo 15 de la LGT, el Profesor FALCÓN aplica al análisis de los negocios fiduciarios el test del propósito negocial (*business purpose test*) que, en el sentir de la doctrina mayoritaria española⁴¹⁹, ha quedado incorporado al citado artículo al condicionar la aplicación

417. Esto es en definitiva lo que implica, si no lo entiendo mal, el extraño concepto de «economía de opción». Hasta donde llega mi conocimiento sólo en el Derecho Tributario español se ha acuñado un concepto específico para describir aquellos casos en los que no se realiza el presupuesto de hecho de una norma. Por ese motivo lo mejor sería, en beneficio del correcto entendimiento y construcción del razonamiento, eliminar tal categoría de nuestro acervo doctrinal. En línea con lo aquí sostenido: RUIZ ALMENDRAL, Violeta, *El Fraude a la Ley Tributaria a examen...*, op. cit., pgs. 73-77. En contraste con estas afirmaciones, a mi juicio del todo razonables, se encuentra el uso, cada vez más extendido, de dicho «concepto», reforzado por la atención preferente que la doctrina le depara. En este sentido puede verse la reciente monografía: PONT CLEMENTE, Joan Francesc, *La economía de opción*, Madrid, Marcial Pons, 2006, 205 pgs.

418. En términos críticos frente a esta concepción restrictiva: RUIZ ALMENDRAL, Violeta, *El Fraude a la Ley Tributaria a examen...*, op. cit., pgs. 65-66. Pero, sobre todo, y criticando que esta posición convierte al fraude a la ley tributaria en una «figura imposible»: PALAO TABOADA, Carlos, *¿Existe el fraude a la ley tributaria?...*, op. cit., pgs. 10-13. PALAO TABOADA, Carlos, *La norma anti-elusión del proyecto...*, op. cit., pgs. 78-82. PALAO TABOADA, Carlos, *Los instrumentos normativos contra la elusión fiscal...*, op. cit., pg. 115.

419. En este sentido: PALAO TABOADA, Carlos, «Los “motivos económicos válidos” en el régimen fiscal de las reorganizaciones empresariales», en *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 235, 2002, pg. 81. PALAO TABOADA, Carlos, «La norma anti-elusión del Proyecto de nueva Ley General Tributaria», en *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 248, 2003, pg. 88. RUIZ ALMENDRAL, Violeta; SEITZ, Georg, «El Fraude a la ley

II. Las calificaciones alternativas del negocio fiduciario en la doctrina...

de la cláusula al hecho de que de los actos o negocios acometidos «no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios». Así, el Profesor FALCÓN conecta la exigencia prevista en el artículo 24 de la LGT/1963 del *propósito de eludir el pago del tributo*, con la inexistencia de otra finalidad legítima que justifique la alternativa elegida⁴²⁰. Y, desde esta óptica, se señala que, en los negocios fiduciarios, existirá normalmente otra finalidad legítima distinta de la que pueda asociarse directamente con motivos fiscales⁴²¹. De ese modo, en la fiducia *cum amico*, y aplicando el test del propósito negocial al caso *Cruzcampo*, señala que el vendedor inicial renuncia a percibir al contado el precio y, por consiguiente, no obtiene un resultado equivalente al de la realización de la venta al contado⁴²². Sobre la disponibilidad del precio nos hemos pronunciado con anterioridad de modo que entendemos, como no podía ser de otra forma, que el argumento no resulta aceptable. Recuerdese que los intereses se satisfacían a partir de la fecha en que la compradora final pagó el precio, y no desde la fecha del contrato con las intermediarias. De otro lado, los diversos plazos se encauzan a través de contratos de depósito financiero retribuido⁴²³.

A mi juicio, también respecto al caso *lease back* puede detectarse la configuración restrictiva de la cláusula general antiabuso a la que hacemos referencia en estas páginas. Porque, en efecto, incluso en los casos analizados, en los que la empresa de *leasing* no satisfacía un precio en efectivo en el momento de la transmisión de la propiedad de los bienes⁴²⁴ –lo que dejaba traslucir el carácter artificioso

tributaria. (Análisis de la norma española con ayuda de la experiencia alemana)», en *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 257-258, 2004, pgs. 42-45. RUIZ ALMENDRAL, Violeta; ZORNOZA PÉREZ, Juan José, «Interpretación, calificación, integración y medidas anti elusión en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria», en *Estudios de Derecho Judicial*, núm. 57, 2004, pgs. 49-53. RUIZ ALMENDRAL, Violeta, *El Fraude a la Ley Tributaria a examen...*, op. cit., pg. 85.

420. FALCÓN Y TELLA, Ramón, *Negocios fiduciarios: régimen tributario...*, op. cit., pg. 211. Ya la doctrina, durante la vigencia de la LGT/1963, venía poniendo en relación ambos conceptos: PALAO TABOADA, Carlos, *Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio...*, op. cit., pgs. 7-8. PALAO TABOADA, Carlos, «Algunos problemas que plantea la aplicación de la norma española sobre el fraude a la ley tributaria», en *Crónica Tributaria*, núm. 98, 2001, pg. 131.

421. FALCÓN Y TELLA, Ramón, *Negocios fiduciarios: régimen tributario...*, op. cit., pg. 211.

422. FALCÓN Y TELLA, Ramón, *Negocios fiduciarios: régimen tributario...*, op. cit., pg. 212.

423. Diferentes razones son las aducidas por el TSJ de La Rioja para sostener la existencia, en un caso muy semejante al que aquí se analiza, de meras economías de opción (ver: SSTSJ de La Rioja de 9 de febrero de 2000 [JT 2000, 417] 24 de febrero de 2000 [JT 2000, 527], 13 de julio de 2000 [JT 2000, 1577], 24 de julio de 2002 [JT 2002, 1536] y 15 de noviembre de 2002 [JT 2003, 516]). Estos pronunciamientos dejan entrever, también, una noción restrictiva de la cláusula antiabuso sobre todo por la incomprensible negación del carácter artificioso de la interposición societaria. Sin embargo, sus argumentos son los suficientemente débiles como para que no merezca la pena entrar en consideraciones más profundas que, por otro lado, ya han sido expuestas por el Profesor PALAO TABOADA, en relación con la STSJ de La Rioja de 9 de febrero de 2000: PALAO TABOADA, Carlos, «El atolladero del fraude a la ley tributaria. Comentario a la STSJ de La Rioja de 9 de febrero de 2000», en *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación (Serie Roja)*, núm. 209, 2000, pgs. 6-9.

424. En efecto, como vimos, se entregaba, en lugar de tal precio cierto y efectivo, una serie de pagarés, calificados, además, porque su vencimiento coincidía cronológicamente con el de los distintos plazos a pagar por el arrendamiento financiero y, prácticamente, por el mismo importe.

de los negocios y excluía, seguramente, la existencia de motivos económicos válidos distintos del mero ahorro fiscal— la doctrina se ha inclinado, de forma persistente, por reconocer de forma abierta la existencia de una mera economía de opción⁴²⁵ o, en el mejor de los casos, por no pronunciarse de forma rotunda en torno a la aplicabilidad del cláusula anti-fraude⁴²⁶. Si en el caso de esta configuración anómala del contrato de *lease back* se niega la posibilidad de aplicar la cláusula general antiabuso mucho más difícil sería, siguiendo al menos la doctrina restrictiva que analizamos, aplicar la misma a aquellos supuestos en los que existe un flujo real de tesorería para la titular inicial. Y, en estos casos, quizás dicha negativa pudiera resultar justificada por el hecho de que, o bien se entendiera que la configuración del negocio no es artificiosa o bien se sostuviera que del mismo se derivan efectos económicos relevantes distintos del ahorro fiscal (precisamente la existencia de financiación). Sin embargo, la solución que se ha aportado en este trabajo para este tipo de negocios sí permite negar, en dichos supuestos, la aplicación del régimen fiscal privilegiado. Porque, en efecto, la correcta interpretación del elemento subjetivo del hecho imponible, o del criterio de atribución de patrimonios en el Impuesto sobre Sociedades, es absolutamente independiente de la concurrencia de los presupuestos de aplicación de la norma general antiabuso. Ésa es seguramente otra de las grandes ventajas de la solución interpretativa aquí propuesta.

Pero, con todo, es en el caso *gestión de cobro de dividendos* donde las concepciones restrictivas de la cláusula general antiabuso pueden hacerse más relevantes

425. Ésta es, creo, la posición de que debe deducirse en la obra del Profesor PONT: PONT CLEMENTE, Joan Francesc, *La economía de opción...*, op. cit., pgs. 64-66.

426. Es el caso, a mi juicio, de la posición sostenida por el Profesor FALCÓN Y TELLÀ. Aunque, en un primer momento se indica: «...los encargados de aplicar el tributo o de resolver eventuales reclamaciones o recursos deben esforzarse en demostrar, a través de la interpretación, que la solución aplicada es la efectivamente querida por la ley [...]; acudiendo en último extremo al expediente de declaración de fraude de ley», más tarde se afirma: «¿existen muchos contratos de para (sic) cuya celebración el régimen fiscal no haya sido decisivo? ¿No es, en realidad, decisivo el tratamiento tributario a la hora de adoptar cualquier decisión en el ámbito empresarial y económico? Quizás convendría releer a Larraz, o simplemente volver, al criterio de tiempos no tan lejanos como la Resolución del TEAC de 4 de junio de 1986, en la que se hacía referencia al principio legítimo de economía de opción para considerar improcedente una declaración de fraude, por no existir “pruebas suficientes de que la conducta del contribuyente... elude precepto tributario con manifiesta intencionalidad”» (FALCÓN Y TELLÀ, Ramón, «Negocio indirecto y fraude de ley», en *Quincena Fiscal*, núm. 6, 1995, pg. 8). Y me pregunto yo, dicho sea con todo el respecto intelectual a la obra del Profesor FALCÓN ¿no es acaso la posición del Profesor FALCÓN una forma de diluir las exigencias del *test del propósito negocial* entendiendo que el ahorro impositivo constituye también un motivo económico válido que excluye la aplicabilidad de la norma antiabuso? Quizás esa posición pudiera resultar defendible al amparo del antiguo artículo 24 de la LGT/1963 —y esto aún con muchísimas reservas— pero, de lo que no cabe la menor duda, es de que, partiendo del vigente artículo 15 LGT/2003 (...efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal) tal posición resulta insostenible. Entiendo que el Profesor RODRÍGUEZ MÁRQUEZ se suma a la posición defendida por FALCÓN: RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús, *El régimen tributario del leasing y del renting con finalidad financiera*, Madrid, Marcial Pons, 2000, pgs. 140-143. Sin embargo, se muestra mucho menos rotundo en un trabajo ulterior en el que tras admitir, hipotéticamente, la posibilidad de calificar tales negocios como simulados o celebrados en fraude a la ley tributaria no termina de pronunciarse claramente a favor de una u otra de las opciones: RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús, «Base imponible (II): Amortizaciones y régimen especial del arrendamiento financiero», en *El Impuesto sobre Sociedades y su reforma para 2007* (Dir. José Antonio RODRÍGUEZ ONDARZA), Madrid, Civitas, 2006, pgs. 140-141.

II. Las calificaciones alternativas del negocio fiduciario en la doctrina...

seguramente porque, dado el contexto internacional del supuesto, los argumentos a favor de la inaplicación de la cláusula se fundamentan más en razones de orden técnico que en *a priori* político-ideológicos en torno al fraude a la ley tributaria o al Derecho Tributario en general⁴²⁷. En efecto, aunque la doctrina y la jurisprudencia distan de ser unánimes en cuanto a la aplicación de las normas internas antiabuso a situaciones en las que puedan resultar excluidos los beneficios reconocidos por un Convenio de Doble Imposición⁴²⁸, no pueden dejar de analizarse los notables inconvenientes que tal aplicación puede conllevar.

En primer lugar, se ha sostenido, con razón, que la inexistencia de un consenso internacional en torno la configuración y límites de las cláusulas generales antiabuso, puede conllevar notables asimetrías de resultados⁴²⁹ e, incluso, en el peor de los casos, a la no eliminación de la sobre-imposición que constituye, precisamente, la propia finalidad del tratado⁴³⁰. Pero, con todo, quizás el argumento más poderoso en contra de la aplicación de las cláusulas generales antiabuso internas a este tipo de situaciones reside en las exigencias del principio *pacta sunt servanda* que, como se ha sostenido, impide que una parte pueda invocar su Derecho interno como justificación de su incumplimiento⁴³¹.

427. Ha sido sobre todo el Profesor PALAO quien, en los últimos años, viene poniendo de manifiesto el carácter marcadamente ideológico de estas posiciones restrictivas: PALAO TABOADA, Carlos, *¿Existe el fraude a la ley tributaria?...*, *op. cit.*, pg. 10. PALAO TABOADA, Carlos, *La norma anti-elusión del proyecto...*, *op. cit.*, pgs. 78-79. PALAO TABOADA, Carlos, *Los instrumentos normativos contra la elusión fiscal...*, *op. cit.*, pg. 115.

428. Y debe señalarse que, esa falta de acuerdo no sólo difiere en la doctrina y jurisprudencia internas de cada Estado sino que, como indica el Profesor ZIMMER, también pueden detectarse diferencias notables entre los modos de afrontar este problema en diversos Estados: ZIMMER, Frederik, «General Report», en *Cahiers de droit fiscal international*, Volume LXXXVIIa, Form and substance in tax law. The Hague, Kluwer Law International, 2002, pgs. 60-61.

429. En este sentido, en la doctrina española: VEGA BORREGO, Félix Alberto, *Las medidas contra el treaty shopping: las cláusulas de limitación de beneficios en los convenios de doble imposición*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2003, pg. 106, trayendo a colación, precisamente un supuesto, muy semejante al que tratamos en este trabajo, en el que un residente en los EE UU realiza una operación de compra y posterior adquisición de acciones de una sociedad residente en los Países Bajos con el objeto de conseguir la calificación del rendimiento como ganancia patrimonial y eludir así la tributación del dividendo en la fuente que el propio Convenio autorizaba. La sentencia de 24 de junio de 1994 del Hoge Raad holandés (BNB 1994, 294) denegó la utilización de la doctrina del *fraus legis* para recalificar las ganancias patrimoniales como dividendos. Sin embargo, en EE UU, y aplicando su Derecho interno el obligado tributó conforme al régimen de dividendos. Las referencias a los posibles resultados asimétricos son abundantes en la doctrina; por todos: VAN WEEGHEL, Stef, «Abuse of Tax Treaties», en *European Taxation*, 1996, pgs. 10-12.

430. En este sentido, en la doctrina española: LUCAS DURÁN, Manuel, *La tributación de los dividendos internacionales*, Valladolid, Lex Nova, 2000, pg. 250.

431. VEGA BORREGO, Félix Alberto, *Las medidas contra el treaty shopping...*, *op. cit.*, pg. 107. Éste es un argumento manejado de forma habitual en la doctrina nacional y extranjera: WASSERMAYER, en *Doppelbesteuerung Kommentar zu allen deutschen Doppelbesteuerungsabkommen* (Hrsg. Helmut Debatin; Franz Wassermayer), München, Beck, 2006, MA Art. 1 Rz. 56, EL 82 september 2000. PASCHEN, Uwe, *Steuerumgehung im nationalen und internationalen Steuerrecht*. Wiesbaden, Deutsche Universitäts-Verlag, 2001, pgs. 125-126. Como sostiene con acierto MARTÍN JIMÉNEZ éste fue el principal argumento utilizado por el Informe de la OCDE de 1987 sobre *Conduit Companies (Double Taxation Conventions and the Use of Conduit Companies)* (MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo J., «Domestic Anti-Abuse Rules and Double Taxation Treaties: a Spanish Perspective-Part I», en *Bulletin for International Fiscal Documentation*, november, 2002, pg. 547).

Desde luego puede decirse que ni estos argumentos resultan definitivos⁴³², ni en la práctica administrativa y jurisprudencial española han encontrado reflejo. En efecto, ni la Administración Tributaria ni los tribunales parecen haber encontrado mayor problema en la aplicación de las cláusulas generales antiabuso a situaciones de carácter internacional⁴³³. Sin pretender ahondar ahora en una cuestión que, sin duda, excede con mucho los objetivos propios de este trabajo, lo único que pretendemos poner de manifiesto es que la solución aportada al caso *gestión de cobro de dividendos* permite obviar, por completo, el problema de la aplicabilidad de la cláusula general antiabuso a este caso, y a otros semejantes. Porque debe tenerse en cuenta que la solución aportada parte, en todo momento, de la interpretación del elemento subjetivo del hecho imponible en el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes un elemento que, según doctrina mayoritaria⁴³⁴, queda al margen del contenido de los Convenios de Doble Imposición regulándose, de forma exclusiva, en el Derecho interno. Siendo esto así, es evidente que la solución propuesta no puede entrar en colisión con ningún Convenio de Doble Imposición⁴³⁵, por la sencilla razón de que la norma interpretada no integra el contenido del mismo.

432. De hecho, y aunque la doctrina se encuentra dividida, creo que puede afirmarse que la posibilidad de aplicar las cláusulas generales antiabuso a este tipo de situaciones resulta mayoritaria en la doctrina, aunque los argumentos que justifiquen tal posibilidad no sean siempre los mismos. Sostienen esta posibilidad, entre otros: VOGEL, Klaus, *Klaus Vogel on Double Taxation Convention. A Commentary to the OECD-, UN- and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation on Income and Capital With Particular Reference to German Treaty Practice*, Third Edition, Second reprint, The Hague, 1999, pgs. 122-125. MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo J., *Domestic Anti-Abuse Rules...*, op. cit., pgs. 551-553, aunque haciendo referencia al problema desde la óptica estricta del Derecho español.
433. En este sentido: MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo J., *Domestic Anti-Abuse Rules...*, op. cit., pgs. 552-553. RUIZ ALMENDRAL, Violeta; SEITZ, Georg, *El Fraude a la ley tributaria...*, op. cit., pg. 32, aunque cre que las siguientes afirmaciones pueden llevar a equívoco: «En general, la Administración ha aplicado la norma interna sin excesivos problemas aunque, al igual que en el fraude interno, encontramos jurisprudencia en casi todos los sentidos posibles». Pudiera parecer, de la lectura de estas palabras que la Administración se ha planteado el problema teórico de la aplicabilidad de las cláusulas generales antiabuso a supuestos de carácter internacional. Pero ello no es así. Seguramente, a lo que se refieren los citados autores es al hecho de que, en determinados supuestos de carácter internacional, la Administración ha aplicado soluciones diversas a un mismo supuesto de hecho pero no en atención al posible conflicto con los Convenios sino, más bien, por veleidades propias de la norma antiabuso interna.
434. La imputación de elementos patrimoniales y rentas es una cuestión no regulada por los Convenios de Doble Imposición de modo que, de acuerdo con el artículo 3.2 del Convenio Modelo de la OCDE, dicha imputación depende, en todo caso, del Derecho interno. En este sentido: KRABBE, Helmut, «Mißbrauch von Doppelbesteuerungsabkommen», en *Steuerberater-Jahrbuch*, 1985/1986, pg. 412. FISCHER-ZERNIN, Justus, «Mißbrauch von Doppelbesteuerungsabkommen. Gesetzeslücke, ein Fall von § 42 AO oder der Anlaß für eine Invasion von Rechtsätzen des Völkerrechts in das innerstaatliche Steuerrecht?», en *Recht der internationalen Wirtschaft*, 1987, pgs. 366-367. RAUPACH, Arndt, «Die Frage der Zurechnung im Steuerrecht als Problem der Tatbestandverwirklichung», en *Handelsbilanzen und Steuerbilanzen, Festschrift zum 70. Geburtstag von Heinrich Beisse*. Düsseldorf: IDW, 1997, pgs. 408-409. SCHAUMBURG, Harald, «Zurechnung von Wirtschaftsgütern im nationalen sowie im Abkommensrecht», en *Zurechnung von Wirtschaftsgütern im Internationalen Steuerrecht*. Jürgen Lüdicke (Hrsg.), Köln, Otto Schmidt, 2000, pg. 72. WASSERMAYER, en *Doppelbesteuerung Kommentar...*, op. cit., MA Art. 1 Rz. 49, EL 82 September 2000. JEGZENTIS, Peter; KAHL, Ilona, «Qualifikationskonflikte bei Mißbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten durch beschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften», en *Internationales Steuerrecht*, 2001, pg. 133.
435. Incluso se sostiene en la doctrina alemana que la aplicación de la cláusula antiabuso (§ 42 de la AO) a las reglas reguladoras del elemento subjetivo del hecho imponible no generaría

1.3. Negocios fiduciarios y delito fiscal. Las consecuencias de la calificación propuesta en el ámbito del Derecho punitivo

Resulta evidente que, al menos *prima facie*, la corrección de los negocios fiduciarios a partir de la cláusula de conflicto en la aplicación de la norma tributaria, tal y como se ha propuesto de forma mayoritaria en nuestra doctrina, no resulta irrelevante desde la perspectiva de los ilícitos tributarios. En el Derecho Administrativo Sancionador la razón es palmaria: el artículo 15.3 de la LGT/2003 impide la imposición de sanciones administrativas como consecuencia de la aplicación de la cláusula de conflicto. La situación se torna más complicada cuando, superando la cuota defraudada los 120.000 euros, se plantea la posibilidad de derivar responsabilidades penales por la comisión de un delito fiscal. No obstante, y como veremos, existen razones de peso para sostener la imposibilidad de entender cometido un delito fiscal en aquellos casos en los que la calificación procedente del entramado negocial sea, precisamente, la del fraude a la ley tributaria o conflicto en su aplicación. Aunque, hasta el momento, no se ha planteado en la jurisprudencia penal la posibilidad de derivar responsabilidades penales en los supuestos de celebración de negocios fiduciarios con finalidad elusiva⁴³⁶, no cabe descartar la posibilidad de que el problema se plantee a corto plazo⁴³⁷. Y si así fuera, la solución aportada en

conflicto alguno, en la medida en que, volvemos a indicarlo, nos encontramos ante puro Derecho interno. Sin embargo, en un caso como el que nos ocupa (supuesto típico de *rule shopping*) se ha sostenido en ocasiones que la construcción propuesta podría resultar cuestionable, en la medida en que la correcta aplicación de las reglas de imputación de rentas conlleva un cambio en la naturaleza de las mismas (de ganancias patrimoniales a dividendos). En este sentido: FÜGER, Rolf; RIEGER, Norbert, «Ende des Mythos der Monaco-Entscheidung. Anmerkungen zu den Entscheidungen des BFH vom 21.12.1994, 28.8.1997 und 29.10.1997», en *Internationales Steuerrecht*, 1998, pg. 358. PASCHEN, Uwe, *Steuerumgehung im nationalen...*, op. cit., pg. 136. En todo caso, la solución que ofrecemos en el texto serviría también para superar estos últimos inconvenientes.

436. En efecto, en el caso *Cruzcampo*, la inspección renunció incluso a la imposición de sanciones como resultado de las regularizaciones practicadas. Los profesores ROZAS y ANDERSON critican esta decisión señalando: «¿por qué preferir el art. 13 de la LGT en demérito del 16 si, en realidad, como se ha pretendido demostrar aquí, se está ante un negocio simulado? Muy probablemente porque no quieren sancionar, tan sólo recalificar y exigir los intereses de demora. En definitiva, la diferencia entre ambos cauces tributarios de tratar la misma realidad –la recalificación del 13 o la simulación del 16– radica en que en la primera es posible regularizar sin sanciones, mientras que en la segunda, mediando falsedad, simulación, la apertura de un procedimiento sancionador –en su caso penal– es prácticamente ineludible. En términos simples lo que se busca es dar un fácil escarmiento, regularizar sin sancionar, sin pasar por las dificultades de la declaración de conflicto en la aplicación ni de la existencia de simulación» (ROZAS VALDÉS, José Andrés; ANDERSON, Miriam, *¿Simulación civil o recalificación tributaria?...*, op. cit.). Por lo que se refiere al caso *gestión de cobro de dividendos* no todas las Resoluciones del TEAC que se han ocupado de la cuestión han hecho referencia a sus posibles consecuencias. Así las Resoluciones del TEAC de 2 de febrero de 2006 y 15 de junio de 2006 no hacen referencia alguna a las consecuencias sancionadoras del negocio celebrado, seguramente por el hecho de que se centran, casi en exclusiva, en la procedencia o improcedencia de la deducción por doble imposición de dividendos por el fiduciario y en la necesidad de proceder, en su caso, a la devolución de las retenciones practicadas en virtud del pago de los mismos. Por su parte, la Resolución del TEAC de 16 de septiembre de 2005 (JT 2006, 85) sí que se adentra en la cuestión relativa a la procedencia de sanciones administrativas en el caso *gestión de cobro de dividendos* realizando ciertas reflexiones, de escaso rigor técnico, en torno al concepto de interpretación razonable y la necesidad de ocultación en las sanciones administrativas tributarias.

437. Y, de hecho, ya existen pronunciamientos jurisprudenciales que apuntan a la posibilidad de derivar responsabilidades penales en supuestos en los que los sujetos habrían alterado de

este trabajo (enfrentamiento de los negocios fiduciarios mediante una correcta interpretación del elemento subjetivo del hecho imponible) permitiría plantear el problema del delito fiscal desde una óptica diferente. No queremos decir con esto que la solución interpretativa que proponemos conduzca, de forma automática, a entender cometido un delito fiscal en los supuestos de alteraciones artificiosas del elemento subjetivo del hecho imponible. Eso supondría seguramente comenzar el razonamiento por el final. Lo que queremos dejar claro en este momento, y a ello dedicaremos las siguientes páginas, es que la solución interpretativa plantea el problema de las consecuencias penales⁴³⁸ del negocio fiduciario desde una óptica distinta a la que correspondería en caso de entender que estamos ante un fraude a la ley tributaria.

1.3.1. *La naturaleza no interpretativa de la cláusula general antiabuso. La atipicidad penal de los negocios fiduciarios*

Es muy frecuente en la doctrina española tratar de sustentar la atipicidad penal de los negocios celebrados en fraude a la ley tributaria en el carácter integrativo⁴³⁹ (no interpretativo) de esta cláusula. Desde luego, no es éste el único fundamento que se ha manejado en la doctrina y tampoco puede decirse que otros argumentos de uso común puedan asimilarse al mismo⁴⁴⁰. Lo que ocurre es que, partiendo del carácter integrativo de la cláusula de conflicto, el análisis del resto de argumentos resulta ocioso pues, en virtud de ese solo hecho, sería imposible reprimir penalmente dichas conductas⁴⁴¹. En efecto, si el principio de tipicidad penal se opone a que determinados elementos del tipo puedan ser integrados por analogía (u otro mecanismo de integración) y la cláusula de conflicto presenta dicha naturaleza, no tiene excesivo sentido plantear si en estos casos existe o no un engaño típico, estudiar los efectos que la norma de exclusión de responsabilidad en las infraccio-

forma artificiosa los criterios de imputación de rentas, en particular respecto al extinto régimen de transparencia fiscal en el IRPF. Véase en este sentido la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de abril de 2003 (caso Vivesa) así como la SAP de Barcelona de 30 de junio de 2001 que la primera confirma. Sobre la forma de articular la alteración artificiosa del elemento subjetivo del hecho imponible puede consultarse: BÁEZ MORENO, Andrés; LÓPEZ LÓPEZ, Hugo, *Nuevas perspectivas generales sobre la elusión fiscal...*, op. cit., pgs. 119-120; 127-128. Sobre el caso Vivesa como alteración de los criterios ordinarios de imputación en transparencia fiscal se ha pronunciado también RUIZ ZAPATERO, aunque desde una perspectiva que en este trabajo no podemos compartir: RUIZ ZAPATERO, Guillermo G., *Analogía, Fraude y Simulación Negocial en el Delito Fiscal: Sentencias del Tribunal Supremo y STC 120/2005*, Pamplona, Aranzadi, 2006, pg. 133.

438. Y también las relativas al Derecho Administrativo Sancionador.

439. Hacemos referencia al carácter integrativo y no analógico de la cláusula reguladora del conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Sin perjuicio de que nos ocupemos más adelante de esta cuestión conviene dejar claro desde este momento que la utilización de dicho término tiene un fundamento preciso. La analogía no es el único método de integración que conoce la Teoría del Derecho.

440. Como se ha sostenido de forma ciertamente reduccionista a mi juicio: RUIZ ALMENDRAL, Violeta; SEITZ, Georg, *El Fraude a la ley tributaria...*, op. cit., pg. 53. RUIZ ALMENDRAL, Violeta, *El Fraude a la Ley Tributaria a examen...*, op. cit., pg. 129.

441. Como sostuve en su momento: «...si el fraude a la ley tributaria es un mecanismo de integración sobran mayores precisiones» (BÁEZ MORENO, Andrés; LÓPEZ LÓPEZ, Hugo, *Nuevas perspectivas generales sobre la elusión fiscal...*, op. cit., pg. 121).

nes tributarias (art. 15.3 LGT/2003) pueda desplegar en el ámbito penal ni, por último, analizar si las cláusulas generales antiabuso adolecen de un excesivo grado de indeterminación tendencialmente contrario al principio penal de *lex certa*⁴⁴².

Adentrándonos un poco más en este problema procede plantearse dos cuestiones centrales al respecto. En primer lugar, procedería analizar si el hecho de que la cláusula antiabuso ostente naturaleza integrativa implica que la imposición de un delito fiscal ante este tipo de conductas requiera integrar analógicamente las normas penales reguladoras del tipo. Ésta es una cuestión que, a mi juicio, no ha sido suficientemente aclarada. Una vez despejadas estas dudas nos ocuparemos de algunas posiciones, sobre todo doctrinales, que apuntan al carácter no integrativo de la cláusula de conflicto; es obvio que si la cláusula de conflicto carece de dicho carácter toda discusión en torno a los instrumentos idóneos para hacer frente a los negocios fiduciarios carece de relevancia, al menos desde la óptica de la derivación de responsabilidades penales.

A mi juicio, la respuesta al primer interrogante debe ser afirmativa. La configuración típica del delito fiscal (artículo 305 del Código Penal) exige acudir a la normativa tributaria, aunque sólo sea para determinar la cuota defraudada⁴⁴³ que, como se ha sostenido en la doctrina, constituye un elemento inexcusable del delito tipificado en el artículo 305 del CP⁴⁴⁴. De ese modo si al negocio celebrado sólo puede hacérsele frente aplicando la cláusula de conflicto, y ésta ostenta naturaleza integrativa, creo que no pueden existir muchas dudas en el sentido de que la derivación de responsabilidades penales en estos supuestos conlleva una integración analógica del tipo penal⁴⁴⁵.

442. Por hacer referencia a algunos de los argumentos manejados con más frecuencia al analizar la punibilidad de los negocios realizados en fraude a la ley tributaria. Posteriormente volveremos sobre el problema del concepto de defraudación en el delito fiscal, pero no desde la óptica de la punibilidad del fraude de ley tributaria sino al analizar si, partiendo de la solución interpretativa, que se defiende en este trabajo, sería posible derivar responsabilidades penales como consecuencia de la celebración de negocios fiduciarios con finalidad elusiva.

443. No creemos que, como se viene sosteniendo por ciertos sectores de nuestra doctrina, el delito fiscal constituya también un tipo en blanco por lo que se refiere al concepto de defraudación. En este sentido: FALCÓN Y TELLA, Ramón, «El delito fiscal como ley penal en blanco: la necesidad de tener en cuenta todas las normas tributarias que afectan a la exigibilidad jurídica de una determinada conducta del contribuyente», en *Quincena Fiscal*, núm. 10, pg. 5. ARIAS VELASCO, José, «Fraude de ley y delito fiscal: un comentario a la Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona de 31 de julio de 2000», en *Quincena Fiscal*, núm. 7, 2002, pg. 16. En sentido semejante: GARCÍA NOVOA, César, «La posibilidad de imponer sanciones en los supuestos de fraude y abuso de la norma tributaria: el criticable contenido del artículo 15.3 del anteproyecto de Ley General Tributaria», en *Quincena Fiscal*, núm. 8, 2003, pg. 25. Difícilmente encuadrable es la posición al respecto de PONT CLEMENTE cuando afirma: «Dicho criterio ha sido calificado, a mi juicio acertadamente, de erróneo porque parte de la premisa de que las normas penales sólo remiten a las tributarias a efectos de la determinación del tipo» (PONT CLEMENTE, Joan Francisc, *La economía de opción...*, op. cit., pg. 92). La pregunta surge de inmediato: además del tipo, ¿qué otro elemento del delito podría ser objeto de remisión? A mi juicio se hace referencia a la posible remisión del concepto de defraudación. Sobre el concepto de defraudación, y su necesaria determinación conforme a la normativa penal, tendremos ocasión de volver más adelante.

444. ZORNOZA PÉREZ, Juan José, «Levantamiento del velo y determinación de la cuota en el delito de defraudación tributaria», en *Derecho de los Negocios*, núm. 136, 2002, pg. 8.

445. Como sosteníamos en: BÁEZ MORENO, Andrés; LÓPEZ LÓPEZ, Hugo, *Nuevas perspectivas generales*

Aunque lo que acabamos de indicar pueda parecer una obviedad, conviene no perderlo de vista. Y conviene no hacerlo porque si no se tiene en cuenta esta realidad se corre el riesgo de confundir el problema de tipicidad que entraña el carácter integrativo de la cláusula antiabuso con otras cuestiones de naturaleza muy diversa. Me refiero en concreto a los argumentos recogidos en la «celebradísima»⁴⁴⁶ Sentencia del Tribunal Constitucional 120/2005, de 10 de mayo, dictada precisamente en amparo frente a una Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona que consideraba irrelevante, a efectos penales, que los negocios celebrados por los imputados pudieran calificarse como en fraude a la ley tributaria (SAP de Barcelona de 31 de julio de 2000). En efecto, en el fundamento jurídico cuarto de dicha Sentencia se recogen toda una serie de argumentos que algunos sectores de la doctrina⁴⁴⁷ han pretendido identificar con la afirmación que antes realizábamos, esto es, que el carácter integrativo del fraude puede implicar la vulneración del principio de tipicidad penal al constituir una integración analógica de las normas reguladoras del delito fiscal. Sin embargo, la realidad es muy distinta a mi juicio.

Desde luego, la redacción del fundamento jurídico cuarto de la STC 120/2005 no constituye un modelo de sistemática; en dicho fundamento se mezclan, a mi juicio, cuestiones de naturaleza muy diversa, lo que hace particularmente difícil seguir adecuadamente la línea argumental del TC. Pero más allá de estos defectos de sistemática lo que parece entreverse en la argumentación del Tribunal es que la condena de negocios celebrados en fraude a la ley tributaria podría vulnerar el principio de legalidad penal pero no tanto, como antes defendíamos, por el hecho de implicar una integración analógica de la cuota defraudada como del propio concepto de defraudación. A mi juicio éste es la razonamiento que deriva de algunas afirmaciones contenidas en dicho fundamento jurídico⁴⁴⁸: «...procede asimismo señalar que el concepto de fraude de ley (tributaria o de otra naturaleza) nada tiene que ver con los conceptos de fraude o de defraudación propios del Derecho penal ni, en consecuencia, con los de simulación o engaño que les son característicos. La utilización del término “fraude” como acompañante a la expresión “de Ley” acaso pueda inducir al error de confundirlos,

sobre la elusión fiscal..., op. cit., pgs. 129-130. En sentido similar, en la doctrina alemana: ULMER, Eckhart, «Steuervermeidung, Steuerumgehung, Steuerhinterziehung», en *Deutsche Steuer-Zeitung*, 1986, pg. 294.

446. En efecto la STC ha sido acogida con extraordinario entusiasmo en la doctrina que le ha deparado alabanzas de todo género. Así se ha dicho que la STC 120/2005 «...recupera los principios de legalidad y culpabilidad como principios fundamentales del derecho penal» [CHOCLÁN MONTALVO, José Antonio, «Fraude a la ley tributaria y delito fiscal. Una reflexión desde los principios constitucionales del Derecho Penal (A propósito de la STC 120/2005, de 10 de mayo)», en *Diario La Ley*, núm. 6296, 2005, pg. 1314)], que «...responde en un articulado razonamiento en el que se pone de manifiesto el dominio de la mejor doctrina» (PÉREZ ROYO, Fernando, «La ingeniería fiscal y el delito de defraudación tributaria», en *Diario La Ley*, núm. 6381, 2005, pg. 1374); o que «...supone un paso de enorme importancia para establecer entre nosotros las exigencias de la legalidad penal y los límites derivados de la seguridad jurídica» (FALCÓN Y TELLA, Ramón, «El fraude de ley o “conflicto en la aplicación de la norma” y el delito fiscal: la importante STC 10 mayo 2005», en *Quincena Fiscal*, núms. 12-13, pg. 9). A mi juicio es posible que se esté alabando más el fallo de la sentencia que sus fundamentos jurídicos.

447. RUIZ ALMENDRAL, Violeta, *El Fraude a la Ley Tributaria a examen...*, op. cit., pg. 137. CHOCLÁN MONTALVO, José Antonio, *Fraude a la ley tributaria y delito fiscal...*, op. cit., pgs. 1318-1319.

448. Creemos que en este caso la cita literal resulta totalmente obligada.

II. Las calificaciones alternativas del negocio fiduciario en la doctrina...

pero en puridad de términos se trata de nociones esencialmente diversas. En el fraude de ley (tributaria o no) no hay ocultación fáctica sino aprovechamiento de la existencia de un medio jurídico más favorable (norma de cobertura) previsto para el logro de un fin diverso, al efecto de evitar la aplicación de otro menos favorable (norma principal). [...] Las anteriores consideraciones conducen a que, para resolver si en el presente caso se ha producido o no una vulneración del derecho del actor a la legalidad penal por motivo de la utilización por la Audiencia Provincial del concepto de fraude de ley tributaria, necesariamente debemos plantearnos con carácter previo la cuestión de si dicha noción resulta o no compatible con el mencionado derecho. Pues bien: a esta cuestión ya se dio respuesta negativa en la STC 75/1984, de 27 de junio (RTC 1984, 75), FJ 5 y 6, al afirmar que, siendo el indicado derecho una “garantía de la libertad de los ciudadanos... no tolera... la aplicación analógica in peius de las normas penales o, dicho en otros términos, exige su aplicación rigurosa, de manera que sólo se puede anudar la sanción prevista a conductas que reúnen todos los elementos del tipo descrito y sean objetivamente perseguibles”». A mi juicio, sólo existe una explicación razonable para estas afirmaciones. El Tribunal Constitucional entiende que la condena por delito fiscal en los supuestos de negocios celebrados en fraude a la ley tributaria implica una integración analógica del concepto de defraudación en la medida en que, requiriendo éste engaño, y no concurriendo el mismo en los supuestos de fraude a la ley, la condena en estos casos exigiría ir más allá de los límites permitidos en la interpretación del concepto de defraudación. Sólo así tiene sentido que se haga referencia inicialmente a la confusión terminológica que el uso del término fraude de ley puede implicar, para pasar posteriormente a definir el contenido básico del concepto de defraudación y terminar afirmando que no es posible integrar dicho concepto por analogía⁴⁴⁹. Como vemos, el razonamiento del TC deja completamente al margen el problema de la cuota de defraudada y de la naturaleza jurídica del instrumento fiscal (en este caso el del fraude) que permite su determinación⁴⁵⁰. En efecto, esta forma de entender el problema priva de toda relevancia jurídico-penal a la naturaleza jurídica de la cláusula antiabuso. Lo determinante para el TC es la correcta interpretación del concepto penal de defraudación y que el contenido de engaño o ocultación que el mismo comporta, siempre según el TC, no sea dejado a un lado para castigar conductas a las que califica como transparentes⁴⁵¹.

449. Citando, por cierto, la Sentencia del Tribunal Constitucional 75/1984 (punibilidad de aborto realizado en el extranjero) cuya relación con el problema de la punibilidad del fraude a la ley tributaria resulta más que dudosa. Sobre la crítica este argumento puede verse: RUIZ ALMENDRAL, Violeta, *El Fraude a la Ley Tributaria a examen...*, op. cit. pgs. 135-136; 137.

450. Sólo podría encontrarse una referencia –en todo caso indirecta– cuando el TC reproduce algunas de las afirmaciones de la STC 75/1984: «...Esta exigencia se vería soslayada, no obstante, si, a través de la figura del fraude de ley, se extendiese a supuestos no explícitamente contenidos en ellas la aplicación de normas que determinan el tipo o fijan condiciones objetivas para la perseguibilidad de las conductas». Sin embargo esta idea no encuentra reflejo alguno en el desarrollo argumental de la Sentencia.

451. Y hay que hacer notar que precisamente sobre la base de un razonamiento semejante algunos partidarios de la condena penal de los negocios realizados en fraude a la ley tributaria han podido afirmar la irrelevancia penal del carácter analógico de la cláusula de conflicto. Creo que ésta es la conclusión que puede extraerse de las siguientes afirmaciones de ALONSO MADRIGAL y GÓMEZ-LANZ: «La aplicación analógica supone, por tanto, extender por razones de semejanza la consecuencia legal prevista a un caso que pertenece al núcleo negativo de referencia del supuesto de hecho

Lo único que queríamos dejar claro en este excurso es que el TC no parece haber tomado una decisión en torno al carácter integrativo de la cláusula anti-fraude. No lo ha hecho sencillamente porque su razonamiento no lo requería al hacer gravitar la polémica en torno al concepto de defraudación y no al modo de determinar la cuota defraudada. Sin perjuicio de que los argumentos del TC puedan compartirse —a esta cuestión volveremos más adelante— creemos sin embargo que el carácter analógico de la cláusula sigue constituyendo un poderoso argumento contra la punibilidad del fraude aunque, como veremos a continuación, esta idea ha sido puesta en duda por doctrina reciente.

En efecto, aunque la consideración de la cláusula antiabuso como técnica de carácter integrativo sigue siendo dominante en nuestra doctrina⁴⁵², dicho carácter ha sido puesto en cuestión en tiempos recientes con argumentos de diversa índole y que, como veremos, resulta difícil compartir⁴⁵³. Es obvio que si la cláusula antiabuso ostenta naturaleza meramente interpretativa, la exclusión automática de su punibilidad resultará complicada y será necesario profundizar en el análisis del tipo —sobre todo en el concepto de defraudación— para determinar si hubo o no delito⁴⁵⁴. Sin embargo, no creo que los diversos argumentos que se han utilizado hasta el momento para negar dicho carácter permitan alcanzar tal conclusión. Debemos proceder a su análisis, siquiera sea de forma sucinta.

*contemplado en la ley. En el artículo 305 del Código Penal, este último es —a los efectos que aquí interesan— la defraudación a la Hacienda Pública eludiendo el pago de un tributo. Según se ha indicado, habría aplicación analógica del artículo 305, prohibida por el 4.1 CP— si se impusiera la pena prevista en este precepto a quien no defrauda a la Hacienda Pública o no elude el pago de un tributo, pero realiza una conducta que guarda semejanza con éstas» (ALONSO MADRIGAL, Francisco Javier; GÓMEZ-LANZ, Francisco Javier, *Fraude a la ley tributaria, ilícito e infracción...*, op. cit., pg. 46).*

452. En este sentido: PÉREZ ROYO, Fernando, «Comentario al artículo 24 de la Ley General Tributaria», en *Comentarios a la Ley General. Libro-Homenaje al Prof. Dr. D. Fernando Sainz de Bujanda*. Volumen I. Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1991, pgs. 389-390. FALCÓN Y TELLÁ, Ramón, «El fraude a la ley tributaria como mecanismo para gravar determinadas economías de opción (I): su radical diferencia con los supuestos previstos en el art. 6.4 CC», en *Quincena Fiscal*, núm. 17, 1995, pg. 5. PALAO TABOADA, Carlos, *Economía y Derecho...*, op. cit., pg. 73. PALAO TABOADA, Carlos, *Tipicidad e igualdad...*, op. cit., pg. 242. PALAO TABOADA, Carlos, *Algunos problemas que plantea la aplicación...*, op. cit., pg. 131. Se trata, por otro lado, de una posición mayoritaria en la doctrina alemana. Una buena descripción de estas tesis, con abundantes referencias bibliográficas puede verse en: KRUSE, Heinrich Wilhelm. DRÜEN, Klaus Dieter, en TIPKE, Klaus; KRUSE, Heinrich Wilhelm, *Kommentar zur Abgabenordnung...*, op. cit. § 42, Tz. 9, Lfg. 88-september 1999.

453. Aunque, en alguna ocasión, yo mismo me he sumado a ellos: BÁEZ MORENO, Andrés; LÓPEZ LÓPEZ, Hugo, *Nuevas perspectivas generales sobre la elusión fiscal...*, op. cit., pgs. 122-125.

454. A mi juicio aquí reside el mayor defecto de la construcción propuesta por la Profesora RUIZ ALMENDRAL que, tras negar el carácter analógico de la cláusula general antiabuso y realizar ciertas precisiones sobre el concepto de *lex certa*, no encuentra mayor inconveniente para la punibilidad del fraude a la ley tributaria: RUIZ ALMENDRAL, Violeta; SEITZ, Georg, *El Fraude a la ley tributaria...*, op. cit., pgs. 52-55. RUIZ ALMENDRAL, Violeta; ZORNOZA PÉREZ, Juan José, *Interpretación, calificación...*, op. cit., pgs. 55-61. RUIZ ALMENDRAL, Violeta, *El Fraude a la Ley Tributaria a examen...*, op. cit., pgs. 128-138. Esta posición, que quizás pudiera aceptarse a efectos de la imposición de sanciones administrativas —sobre todo desde la reforma del sistema en la LGT/2003— nos parece insostenible pues no es posible soslayar, a este respecto, el análisis detenido del concepto de defraudación. En definitiva mientras que el carácter integrativo de la cláusula antiabuso cierra la discusión sobre la punibilidad del fraude, la negación de tal carácter abre nuevas cuestiones, si cabe, más complejas que las anteriores.

Una primera tesis, que viene a poner en cuestión el carácter analógico⁴⁵⁵ del fraude a la ley tributaria, apunta a la idea de que, cuando se aplica dicha cláusula, no existe laguna (elemento indispensable en la integración analógica). Partiendo del concepto estándar de laguna que maneja en la actualidad la teoría del derecho –incomplitud de la norma contraria al plan del legislador⁴⁵⁶– se sostiene que, en el fraude a la ley no hay, en realidad, una laguna; la norma aplicable existe ya y no es otra que la ley defraudada⁴⁵⁷. A mi juicio, bajo esta afirmación, se enmascaran, en realidad, dos tesis de naturaleza muy diversa a las que conviene dar respuesta por separado.

De un lado, la posición clásica que viene a rechazar la propia necesidad de una cláusula general antiabuso⁴⁵⁸. Se indica, en este sentido, que los mecanismos interpretativos y, en particular, la interpretación teleológica apoderan a la Administración de facultades suficientes para hacer frente a todas las tentativas de elusión acometidas por los obligados tributarios. La endeblez de esta tesis ya fue puesta de manifiesto al hilo de la crítica a la teoría de la interpretación económica clásica. En efecto, la construcción de un instrumento de aplicación normativa unitario y

455. Hago ahora referencia al carácter exclusivamente analógico, y no integrativo, pues los autores que se citarán a continuación se refieren exclusivamente al mismo. A mi juicio esta postura resulta sensiblemente reduccionista pues, como veremos, lo relevante (al menos desde la perspectiva sancionadora y penal) no es que el instrumento pueda identificarse con la analogía sino que implique integración normativa.

456. Sobre este concepto ya nos pronunciamos con el suficiente detenimiento en el capítulo anterior de este trabajo.

457. En este sentido, inicialmente: PALAO TABOADA, Carlos, *¿Existe el fraude a la ley tributaria?...*, op. cit., pg. 15. Más tarde en: PALAO TABOADA, Carlos, *La norma anti-elusión del proyecto...*, op. cit., pg. 80. PALAO TABOADA, Carlos, «Los instrumentos normativos contra la elusión fiscal», en *La justicia en el diseño y en la aplicación de los tributos*. Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2006, pg. A esta posición se han adherido, posteriormente otros autores: LÓPEZ MOLINO, Antonio María, «Los negocios en fraude de ley tributaria, los negocios simulados y los negocios indirectos (arts. 24, 25 y 28 LGT)», en *Crónica Tributaria*, núm. 85, 1998, pg. 163. BÁEZ MORENO, Andrés; LÓPEZ LÓPEZ, Hugo, *Nuevas perspectivas generales sobre la elusión fiscal...*, op. cit., pgs. 123-124, aunque distinguiendo aquellos casos en los que existe norma de cobertura y norma defraudada de aquellos otros en los que no exista norma de cobertura. RUIZ ALMENDRAL, Violeta; ZORNOZA PÉREZ, Juan José, *Interpretación, calificación...*, op. cit., pgs. 57-58. RUIZ ALMENDRAL, Violeta; SEITZ, Georg, *El Fraude a la ley tributaria...*, op. cit., pg. 22. La Profesora RUIZ ALMENDRAL (RUIZ ALMENDRAL, Violeta; SEITZ, Georg, *El Fraude a la ley tributaria...*, op. cit., pg. 21, nota 65) incluye en este grupo de autores al Profesor ROSEMBUJ. Aunque no deja de ser cierto que dicho Profesor ha indicado expresamente que «...el fraude a la ley es un problema de interpretación de la norma defraudada y de conflicto entre normas jurídicas» (ROSEMBUJ, Tulio, *El fraude de ley y el abuso de las formas en el Derecho Tributario*, Madrid, Marcial Pons, 1994, pg. 94) conviene no perder de vista que algunas afirmaciones ulteriores sitúan a este autor en una posición difícilmente calificable que, en todo caso, se incardina al margen de los conceptos manejados habitualmente por la teoría del derecho. Me refiero, sobre todo, a la afirmación siguiente: «La interpretación extensiva o analógica suscita alguna reacción en la doctrina, si se pretende la manipulación de la norma por el intérprete» (ROSEMBUJ, Tulio, *El fraude de ley y el abuso...*, op. cit., pg. 95).

458. Se ha indicado (ALONSO MADRIGAL, FRANCISCO JAVIER; GÓMEZ-LANZ, FRANCISCO JAVIER, *Fraude a la ley tributaria, ilícito e infracción...*, op. cit., pg. 12, nota 27) que ésta es la posición dominante en la actualidad en el Derecho privado. En todo caso, conviene advertir que también fue ésta la posición sostenida de forma generalizada en la doctrina alemana de entreguerras e incluso en la actualidad. Sobre estas cuestiones ya nos pronunciamos en el capítulo anterior, al hilo, precisamente, de la anómala construcción de la teoría de la interpretación económica en la Alemania de entreguerras.

polivalente—llámese esta interpretación económica, calificación o de cualquier otro modo— que no tenga en cuenta los límites de la actividad interpretativa, pone en riesgo la propia estructura y la lógica interna de los diversos mecanismos de aplicación de las normas. Además, y a los efectos que ahora nos ocupan, es indiferente que en un determinado supuesto en el que debería haberse hecho uso de la cláusula antiabuso se considere que estamos ante una mera interpretación teleológica. La corrección del negocio seguirá siendo de naturaleza integrativa y, por consiguiente, se seguirán planteando los mismos problemas de tipicidad a los que ya hicimos alusión⁴⁵⁹.

Pero, como ya hemos indicado, bajo la afirmación de que, en los supuestos de fraude, la norma aplicable existe ya y no es otra que la ley defraudada, se esconde todavía una segunda forma de entender que la cláusula antiabuso no requiere, en términos técnicos, la integración analógica del presupuesto de hecho de la norma defraudada. Me refiero, en concreto, a la posición sostenida recientemente por la Profesora RUIZ ALMENDRAL y que, en cierto modo, había adelantado ya el Profesor PALAO en algunos trabajos anteriores. En este sentido precisa RUIZ ALMENDRAL: «*En el caso de la norma general anti-fraude lo que se pide al aplicador del Derecho es que, ante la utilización de una forma o ropaje jurídico inapropiado, prescinda de ésta, y en su lugar haga como si el sujeto hubiera utilizado la forma adecuada, pues no otra cosa supone prescindir de la forma utilizada y exigir el tributo que de otro modo hubiera correspondido*»⁴⁶⁰.

459. Aprovecho la ocasión para corregir parcialmente la posición sostenida en un trabajo anterior—al menos la corrijo por lo que a mí respecta—, en la medida en que se trataba de un trabajo de autoría compartida. En efecto, en un Comentario a la STS de 30 de abril de 2003 (caso Vivesa) sostuve: «...es perfectamente posible que la interpretación del concepto de socio a efectos de imputación de bases imponibles en transparencia fiscal difiera de aquel que elabore la doctrina mercantilista a partir de la LSA o de la LSRL. Por lo tanto, el sentido posible de la palabra socio a los efectos que aquí interesan puede ser más amplio que el que se derive del Derecho Mercantil. A partir de la expresión literal del artículo 12.2 de la Ley 44/1978 podían derivarse, al menos, dos sentidos posibles de las palabras: el propio del Derecho Mercantil en el que el socio se configura como un partícipe en el capital, y uno característico del régimen de transparencia fiscal (concepto tributario) en el que el socio se configura como la persona física o jurídica que, a la fecha de cierre, goce, o haya gozado a lo largo del ejercicio, de los derechos económicos inherentes a su participación en la entidad transparente. Es obvio que la finalidad propia del régimen de transparencia fiscal impone interpretar el artículo 12.2 de la Ley 44/1978 en el segundo sentido que hemos reseñado» (BÁEZ MORENO, Andrés; LÓPEZ LÓPEZ, Hugo, *Nuevas perspectivas generales sobre la elusión fiscal...*, op. cit., pg. 128). Hoy sigo sosteniendo la misma tesis—advirtiéndose que se trata de un razonamiento muy semejante al que hemos seguido respecto a los negocios fiduciarios—. De lo que no estoy convencido en absoluto es de que, en un caso como el expuesto, fuese necesario hacer uso de la cláusula de fraude de ley. En este sentido, acepto plenamente las críticas formuladas por ALONSO MADRIGAL y GÓMEZ LANZ cuando señalan: «*En lo que discrepamos es que en este caso estemos realmente ante una norma defraudada. No se elude o evita en este supuesto dicha norma, no es necesario acudir aquí a la figura del fraude a la ley o conflicto en la aplicación de la norma*» (ALONSO MADRIGAL, FRANCISCO JAVIER; GÓMEZ-LANZ, FRANCISCO JAVIER, *Fraude a la ley tributaria, ilícito e infracción...*, op. cit., pg. 12).

460. RUIZ ALMENDRAL, Violeta; SEITZ, Georg, *El Fraude a la ley tributaria...*, op. cit., pg. 23. También en: RUIZ ALMENDRAL, Violeta; ZORNOZA PÉREZ, Juan José, *Interpretación, calificación...*, op. cit., pg. 58. Decíamos que el Profesor PALAO había adelantado una solución semejante. En un primer momento, haciendo referencia a dicha solución en la doctrina alemana: PALAO TABOADA, Carlos, *Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio...*, op. cit., pg. 11, nota 36. En trabajos más recientes indicando que la analogía mediante la cual se cubre una laguna normativa es distinta de la analogía empleada en la sanción del fraude de ley: PALAO TABOADA, Carlos, *¿Existe el fraude a la ley tributaria?...?*, op. cit., pg. 15. PALAO TABOADA, Carlos, *La norma anti-elusión del proyecto...*, op. cit., pg. 80. Y, en tiempos más recientes, haciendo referencia a la posición de la Profesora

II. Las calificaciones alternativas del negocio fiduciario en la doctrina...

A mi juicio, esta nueva posición en torno al fraude de ley no difiere en absoluto de la tesis sostenida por ciertos sectores de la doctrina alemana en torno a la naturaleza de la cláusula general antiabuso recogida en el § 42 de la AO⁴⁶¹. En efecto, ésta es la posición sostenida por KRUSE en sus comentarios a dicho § 42⁴⁶²: «El § 42.2 de la AO combate la elusión fiscal fingiendo un presupuesto de hecho adecuado a las circunstancias económicas del caso. La diferencia respecto a la aplicación analógica de la ley reside en lo siguiente: en la analogía el aplicador del Derecho subsume el hecho imponible real en un hecho imponible legal⁴⁶³ fingido, que es semejante al hecho imponible legal pero que el obligado no ha realizado. En la ficción del hecho imponible real el aplicador subsume un hecho que el obligado no ha realizado en el hecho imponible legal. En la analogía se finge el hecho imponible normativo, en el fraude a la ley el hecho imponible fáctico»⁴⁶⁴. A mi juicio, tanto la tesis de la «ficción del hecho imponible real» (*Fiktion des angemessenen Sachverhaltes*) como su utilización al hilo del problema de la punibilidad del fraude a la ley tributaria⁴⁶⁵ merecen una consideración crítica.

Respecto a la tesis en sí misma (al margen por tanto de sus consecuencias para el Derecho Sancionador) no se termina de entender por qué la norma defraudada no se aplica por analogía. Los partidarios de esta tesis en nuestro país, y particularmente la Profesora RUIZ ALMENDRAL, insisten en que la norma defraudada existe (algo por otro lado evidente en muchos casos), que el ordenamiento está completo, pero que la voluntad del legislador se ve frustrada por maniobras fraudulentas⁴⁶⁶. O, en el mismo sentido, alegando que la ausencia de norma que caracteriza a las lagunas jurídicas, se produce también en el caso del fraude, pero como consecuencia directa de la actuación de quien actúa en fraude⁴⁶⁷. Y ante estas afirmaciones, la pregunta surge de inmediato: ¿acaso el hecho de que la laguna haya sido

RUIZ ALMENDRAL aunque en términos críticos: PALAO TABOADA, Carlos, *Los instrumentos normativos contra la elusión fiscal...*, op. cit., pg. 119.

461. De hecho, la Profesora RUIZ ALMENDRAL acompaña sus afirmaciones, en este caso, con la cita de la obra de NEVERMANN (NEVERMANN, Karsten, *Justiz und Steuerumgehung. Ein kritischer Vergleich der Dritten Gewalt zu kreativer steuerlicher Gestaltung in Großbritannien und Deutschland*, Berlin, Duncker & Humblot, 1994, 346 pgs.) que, en algunos de sus pasajes parece adscribirse a dichas tesis: RUIZ ALMENDRAL, Violeta; SEITZ, Georg, *El Fraude a la ley tributaria...*, op. cit., pg. 23, nota 80. RUIZ ALMENDRAL, Violeta; ZORNOZA PÉREZ, Juan José, *Interpretación, calificación...*, op. cit., pg. 58, nota 102.

462. De hecho, el propio Profesor PALAO ha advertido estas semejanzas citando también los comentarios a la *Abgabenordnung* de TIPKE y LANG: PALAO TABOADA, Carlos, *Los instrumentos normativos contra la elusión fiscal...*, op. cit.

463. Utilizamos los conceptos de hecho imponible normativo y fáctico, suficientemente conocidos en nuestra doctrina, para traducir los terminos *Tatbestand* y *Sachverhalt* que se utilizan, de forma habitual, en la doctrina alemana.

464. KRUSE, Heinrich Wilhelm. DRÜEN, Klaus Dieter, en TIPKE, Klaus; KRUSE, Heinrich Wilhelm, *Kommentar zur Abgabenordnung...*, op. cit., § 42, Tz. 11, Lfg. 88-september 1999. Se trata, por otro lado, de una posición que el Profesor KRUSE sostiene desde hace varias décadas: KRUSE, Heinrich Wilhelm, «Steuerumgehung zwischen Steuervermeidung und Steuerrückziehung», en *Steuerberater-Jahrbuch*, 1978-1979, pg. 457. KRUSE, Heinrich Wilhelm, *Lehrbuch des Steuerrechts. Band I. Allgemeiner Teil*, München, Beck, 1991, pg. 145.

465. Debe advertirse que esta utilización sólo se encontrará en la doctrina española, siendo pues las consecuencias penales de tal teoría totalmente desconocidas en Alemania.

466. RUIZ ALMENDRAL, Violeta; ZORNOZA PÉREZ, Juan José, *Interpretación, calificación...*, op. cit., pg. 58.

467. RUIZ ALMENDRAL, Violeta; SEITZ, Georg, *El Fraude a la ley tributaria...*, op. cit., pg. 22.

buscada o provocada deliberadamente por el obligado tributario impide la aplicación analógica de la norma defraudada? A mi juicio es evidente que no.

Creo que el fundamento de la tesis de la «ficción del hecho imponible real» sólo puede entenderse si se analizan sus presupuestos dogmáticos. Por que lo que se ha perdido de vista en nuestra doctrina, al menos cuando ha tratado de importarse dicha tesis a nuestro país, es que esa construcción se encuentra directamente emparentada con la concepción de la analogía en Derecho Tributario sostenida por algunos sectores de la doctrina alemana. Ya tuvimos ocasión de analizar la tesis de la «ineptitud de las normas fiscales recaudatorias para la analogía» y es precisamente dicha tesis la que está en la base de la teoría que ahora analizamos. En efecto, si las normas tributarias recaudatorias son, por su propia naturaleza, insusceptibles de integración analógica no parece posible sostener que la cláusula antiabuso opere a través de una integración analógica del presupuesto de hecho. Esta idea se pone de manifiesto, de forma evidente, en diferentes trabajos del Profesor KRUSE que es, quizás, quien con más ahínco ha defendido, en Alemania, las tesis de la «ficción del hecho imponible real» y la «ineptitud de las normas fiscales recaudatorias para la analogía». Así explica el Profesor KRUSE: «*La falta de argumentos teleológicos o conforme a la naturaleza de las cosas impide que puedan crearse hechos imposables por medio de la analogía, de modo que, para evitar la elusión tributaria, se hace necesario un instrumento legal expreso*»⁴⁶⁸ y, de forma aún más precisa: «*Puesto que no es posible la ampliación del texto de la norma*»⁴⁶⁹ —la aplicación analógica de la ley— debe fingirse un hecho imponible real adecuado a las circunstancias económicas». Así pues parece difícil, o más bien carente de sentido, sostener la tesis de la «ficción del hecho imponible real» sin compartir al mismo tiempo su fundamento, esto es, la «ineptitud para la analogía de la norma tributaria recaudatoria». Y eso es lo que sucede en la construcción que criticamos pues, como ya tuvimos ocasión de comprobar más arriba, la Profesora RUIZ ALMENDRAL rechaza, con razón a mi entender, la tesis de la ineptitud de la norma tributaria recaudatoria para la analogía. Creo —aunque quizás en este caso en un exceso hermenéutico— que la asunción de la tesis de la «ficción del hecho imponible real» constituye un intento desesperado de desvincular fraude a la ley y analogía. Un intento que, incluso llegado a buen puerto, no tendría consecuencia alguna al menos por lo que se refiere al problema que ahora nos ocupa. Esta afirmación requiere algunos matices.

Aunque la teoría de la «ficción del hecho imponible real» fuera consistente y, por lo tanto, hubiera que desvincular fraude a la ley y analogía los problemas de

468. De inmediato procede el Profesor KRUSE a explicar su particular concepción de la cláusula antiabuso: KRUSE, Heinrich Wilhelm, *Lehrbuch des Steuerrechts...*, op. cit., pgs. 144-145. Esa misma ligazón entre las dos tesis que comentamos puede comprobarse en los comentarios a la *Abgabenordnung*. Así tras exponer la tesis de la «ineptitud para la analogía» (KRUSE, Heinrich Wilhelm, DRÜEN, Klaus Dieter, en TIPKE, Klaus; KRUSE, Heinrich Wilhelm, *Kommentar zur Abgabenordnung...*, op. cit., § 42, Tz. 10, Lfg. 88-september 1999) se expone la teoría de la «ficción del hecho imponible real» (KRUSE, Heinrich Wilhelm, DRÜEN, Klaus Dieter, en TIPKE, Klaus; KRUSE, Heinrich Wilhelm, *Kommentar zur Abgabenordnung...*, op. cit., § 42, Tz. 11, Lfg. 88-september 1999).

469. A mi juicio, sería más correcto hacer referencia a la ampliación del sentido posible de las palabras y del texto de la ley.

tipicidad que esta figura genera seguirían perviviendo. En efecto, el error de partida en el pensamiento de la Profesora RUIZ ALMENDRAL consiste en pensar que los problemas de tipicidad se superan privando al fraude de ley de su carácter analógico. A mi juicio, esta tesis no tiene en cuenta que lo que prohíbe el principio de legalidad penal no es sólo la analogía respecto al tipo sino cualquier procedimiento de integración del mismo. A mi juicio esta conclusión se deriva, con absoluta facilidad, del artículo 4.1 del Código Penal cuando afirma: *Las leyes penales no se aplicarán a casos distintos de los comprendidos expresamente en ellas*. Con mucho mejor criterio que el artículo 14 de la LGT/2003⁴⁷⁰, el Código Penal da a entender que se prohíbe no sólo la analogía sino cualquier otro método de integración que implique la aplicación de una norma a casos distintos de los que la misma comprende, traducido a la terminología que manejamos en este trabajo, al margen de los diversos sentidos posibles de las palabras de una expresión legal. Por ese motivo las consecuencias, al menos penales, de las teorías de la analogía o de la ficción del hecho imponible real no pueden ser diferentes. En ambos casos estamos ante técnicas de integración prohibidas por el principio constitucional de legalidad. Y, a mi juicio, así es como deben entenderse las palabras del Profesor TIPKE cuando precisa: *«Esta técnica especial (se refiere a la que acaba de describir) no cambia que el resultado de la misma comporte un efecto analógico»*⁴⁷¹. *La técnica del § 42 AO conduce a dar efecto a la finalidad de la norma a la que su enunciado literal no abarca»*⁴⁷².

Este mismo argumento puede utilizarse para poner en entredicho algunas afirmaciones, vertidas recientemente en la doctrina, en torno a la naturaleza del procedimiento que permite corregir determinadas operaciones defraudatorias. Me refiero, en concreto, a aquellos casos en los que los obligados no eluden la norma de sujeción sino que, por el contrario, tratan de provocar artificialmente la aplicación de una regla que contiene un beneficio fiscal⁴⁷³. Y respecto a estos supuestos se ha afirmado recientemente: *«...sólo cabría argumentar acerca de la existencia de una auténtica laguna normativa en la norma defraudada [...] si los actos o negocios en fraude de ley o conflicto no son subsumibles en el presupuesto de hecho abstracto de aquélla; es decir, sólo en el supuesto en el que se evite la realización del hecho imponible. Si los actos o negocios —como sucede en el segundo caso, en el que se minorra la base o la deuda— son subsumibles*

470. Que se refiere exclusivamente a la analogía.

471. Si se nos permite la corrección creemos que deberá hacerse referencia al efecto integrativo no analógico.

472. TIPKE, Klaus, *Die Steuerrechtsordnung. Tomo III, Föderative Steuerverteilung, Rechtsanwendung und Rechtsschutz, Gestalter der Steuerrechtsordnung*, Köln, O. Schmidt, 1993, pg. 1331. Y, de hecho, la propia Profesora RUIZ ALMENDRAL viene a reconocer este extremo, aunque sin extraer las consecuencias jurídicas correspondientes a mi juicio. En efecto apunta: *«Es ahí, en la operación de comparar formas jurídicas y contenido económico, donde radica ese razonamiento con connotaciones analógicas»*: RUIZ ALMENDRAL, Violeta; SEITZ, Georg, *El Fraude a la ley tributaria...*, op. cit., pg. 23. RUIZ ALMENDRAL, Violeta; ZORNOZA PÉREZ, Juan José, *Interpretación, calificación...*, op. cit., pg. 58.

473. A este tipo de conductas me he referido en un trabajo anterior, distinguiendo, como lo hace la doctrina alemana, entre elusión de la hipótesis normativa (*Tatbestandsumgehung*) y captación de la hipótesis normativa (*Tatbestandschleichung*): BAEZ MORENO, Andrés; LÓPEZ LÓPEZ, Hugo, *Nuevas perspectivas generales sobre la elusión fiscal...*, op. cit., pg. 124, nota 20. Sobre este par de conceptos puede verse, en la doctrina alemana: KRUSE, Heinrich Wilhelm, *Steuerungsumgehung zwischen Steuervermeidung und Steuerhinterziehung...*, op. cit., pgs. 454-455.

en la norma defraudada y también en la norma de cobertura, no hay propiamente una laguna normativa con respecto a la primera puesto que el supuesto está previsto y es subsumible en la misma»⁴⁷⁴. A mi juicio, tal y como se afirma, este argumento constituye una clara tautología. Es obvio que si unos hechos son subsumibles en dos normas diversas, por ejemplo una norma de exención y otra de sujeción, la solución del caso vendrá dada precisamente por la aplicación de la regla que recomiende la finalidad de la ley. Lo determinante es que no se requiere operación alguna de integración. En este caso no existe necesidad alguna de recurrir a la norma general antiabuso⁴⁷⁵. No obstante, el problema se plantea precisamente en aquellos supuestos en los que el obligado, con su particular configuración del negocio, consigue que sólo resulte de aplicación la norma que recoge el beneficio fiscal. En definitiva, sólo el sentido posible de las palabras de la norma de exención admite la calificación de los hechos; del mismo modo esos hechos quedan al margen del sentido posible de las palabras de la norma de sujeción. En aquellos casos en los que la aplicación de la norma de exención ha sido provocada por los propios obligados mediante negocios artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido podrá aplicarse la cláusula general antiabuso. Pero es obvio que, en estos casos, el mecanismo de integración correspondiente no será la analogía pues no existe laguna, al menos en el sentido primigenio de la misma, como incomplitud de la norma contraria al plan del legislador. En estos supuestos nos encontramos ante lo que la doctrina alemana denomina «lagunas ocultas»⁴⁷⁶. En definitiva, el problema, si se me permite, es el opuesto al que caracteriza a las lagunas ordinarias. En las lagunas manifiestas la norma dice menos de lo que recomendaría su finalidad (sus sentidos posibles abarcan menos casos que los que su finalidad indica). En las lagunas ocultas, por el contrario, la norma abarca más supuestos que los que su finalidad recomienda; ese es el motivo por el que la analogía resulta inservible en estos casos. La integración de dichas lagunas se lleva a cabo a través de una restricción de la norma por reducción teleológica de misma y, como señala LARENZ, va acompañada a me-

474. ALONSO MADRIGAL, Francisco Javier; GÓMEZ-LANZ, Francisco Javier, *Fraude a la ley tributaria, ilícito e infracción...*, op. cit., pg. 11.

475. Un ejemplo paradigmático de esta forma de operar sería, a mi juicio, la solución proporcionada en este trabajo al caso *lease back*.

476. El concepto parece tener su origen en la obra de ZITELMANN: ZITELMANN, Ernst, *Lücken im Recht*. Rede, gehalten bei Antritt des Rektorats der Rheinischen Friedrich-Wilhelms-Universität zu Bonn, am 18. okt. 1902, Leipzig, Duncker & Humblot, 1903, pgs. 24 y ss. (citado por CANARIS, Claus-Wilhelm, *Die Feststellung von Lücken im Gesetz. Eine methodologische Studie über Voraussetzungen und Grenzen der richterlichen Rechtsfortbildung orientiert an der*, 2. überarbeitete Auflage, Berlin, Duncker & Humblot, 1983, pg. 132). CANARIS, indica que es un concepto que se ha extendido notablemente en la doctrina (CANARIS, Claus-Wilhelm, *Die Feststellung von Lücken im Gesetz...*, op. cit., pg. 131, notas 14 y 15). En la dogmática alemana de la segunda mitad de siglo se asume también este concepto: ENGISCH, Karl, *Introducción al pensamiento jurídico*, traducción de Ernesto Garzón Valdés, Madrid, Guadarrama, 1967, pg. 177. LARENZ, Karl, *Metodología de la Ciencia del Derecho*, traducción de Marcelino Rodríguez Molinero de la 4ª edición alemana, Barcelona, Ariel, 1994, pg. 370. También ha llegado el concepto a la doctrina tributarista alemana: TIPKE, Klaus, *Die Steuerrechtsordnung. Band III...*, op. cit., pg. 1298. Recientemente, también en España: PALAO TABOADA, Carlos, «Economía y Derecho en la aplicación de las leyes tributarias», en *Crónica Tributaria*, núm. 73, 1995, pg. 70 (siguiendo a LARENZ).

nudo de la ampliación del ámbito de aplicación de otra norma que viene a cubrir la laguna (ahora sí manifiesta) creada por la restricción de la primera⁴⁷⁷.

En todo caso, y más allá de las reflexiones teóricas expuestas hasta el momento, lo que interesa destacar es que la restricción teleológica constituye –al igual que la analogía o que la «ficción del hecho imponible real»⁴⁷⁸– un método de integración normativa⁴⁷⁹. Ello es lógico si se tiene en cuenta que la restricción teleológica prescinde también del límite de la interpretación (el sentido posible de las palabras) aunque sea para dejar al margen del ámbito de aplicación de la norma un supuesto que encaja en todos sus sentidos posibles⁴⁸⁰. Y ello es lo que provoca que, también es estos casos, la aplicación de la cláusula general antiabuso pueda entenderse contraria al principio de legalidad penal. Nos encontramos, en definitiva, ante otro de los métodos de integración prohibidos por el artículo 4.1 del Código Penal.

Así pues, la conclusión resulta clara. La cláusula general antiabuso implica siempre el desarrollo de actividad de integración. Cuando de lo que se trata es de integrar un elemento del tipo penal, como sin duda es la cuota defraudada, la derivación de responsabilidades penales en los casos de aplicación de la norma de conflicto se opone al principio de legalidad penal que, como hemos visto, impide cualquier forma de integración (no sólo la analógica). De ese modo, y trasladando estas reflexiones al problema que nos ocupa, la calificación de los negocios fiduciarios como negocios celebrados en fraude llevaría aparejada, de forma inmediata, la atipicidad de la conducta y, por consiguiente, la imposibilidad de derivar responsabilidad penales.

Partiendo de estos presupuestos, y asumiendo su corrección lógica, es evidente que la solución que proporcionamos en este trabajo puede conducir a conclusiones

477. LARENZ, Karl, *Metodología de la ciencia del Derecho...*, op. cit., pg. 389. En este punto rechazamos la definición de reducción teleológica ofrecida recientemente por la Profesora RUIZ ALMENDRAL: «En su modalidad de reducción teleológica, la analogía opera justo al contrario: de acuerdo con el significado y finalidad de la norma en cuestión (Wortsinn), reduce el ámbito de aplicación que resulta de su significado literal (Wortlaut), para evitar un resultado que de otro modo sería contrario a la aludida finalidad» (RUIZ ALMENDRAL, Violeta, *El Fraude a la Ley Tributaria a examen...*, op. cit., pg. 60). En esta definición subyacen, a mi juicio, algunas imprecisiones. En primer lugar la analogía no opera en la reducción teleológica pues son dos modos distintos de integrar. En segundo lugar no se reduce el ámbito que resulta de su significado literal, pues tal significado resulta imposible de determinar. Se reduce el ámbito respecto al más restringido de los sentidos posibles de las palabras de la expresión literal. Y, en tercer lugar, esa reducción no se opera de acuerdo con el significado de la norma, sino conforme a su finalidad, como reconoce la Profesora RUIZ más adelante.

478. Supuesto que este método resulte admisible.

479. En este sentido, en la doctrina alemana: TIPKE, Klaus, *Die Steuerrechtsordnung. Band III...*, op. cit., pg. 1298. DRÜEN, Klaus Dieter, en TIPKE, Klaus; KRUSE, Heinrich Wilhelm, *Kommentar zur Abgabenordnung...*, op. cit., § 4, Tz. 381-382, Lfg. 111-oktober 2006. A propósito de su utilización como mecanismo de corrección del fraude a través de la cláusula general antiabuso: KRUSE, Heinrich Wilhelm, *Steuerumgehung zwischen Steuervermeidung und Steuerhinterziehung...*, op. cit., pg. 455.

480. Y ello al margen de que, como hemos indicado más arriba en nota, la reducción teleológica puede crear una laguna que, en muchos casos, debe colmarse mediante un nuevo recurso a la analogía.

muy distintas o, al menos, a centrar el análisis en aspectos distintos de los que se han expuesto hasta el momento. En efecto, hemos sostenido que los negocios fiduciarios con finalidad elusiva pueden combatirse a través de una correcta interpretación de las normas reguladoras del elemento subjetivo del hecho imponible. Esta solución interpretativa es la que impide hablar en los casos descritos de un verdadero fraude a la ley tributaria o, en terminología a la que ya se ha hecho referencia en más de una ocasión, de un fraude de ley conseguido o auténtico. Así, las reflexiones en torno a la naturaleza jurídica de la cláusula antiabuso, en torno a su carácter integrativo, pierden peso en nuestra construcción en la medida en que, como se ha demostrado, la reacción del ordenamiento ante el tipo de negocios que nos ocupan es de carácter estrictamente interpretativo. Sin embargo, partiendo de esta realidad, no puede concluirse sin más que las tentativas de fraude que implican los negocios fiduciarios descritos sean constitutivos de delito fiscal. La única conclusión que puede considerarse clara a estas alturas del razonamiento es que, en los casos que nos ocupan, la prohibición de integración del tipo penal no puede constituir un obstáculo a la punibilidad de estos negocios. Por ese motivo, procede plantear el resto de problemas que plantean este tipo de negocios, desde la perspectiva del delito fiscal.

1.3.2. *La solución interpretativa y los negocios fiduciarios. Las tentativas de fraude a la Ley Tributaria y el concepto penal de defraudación*

Y, llegados a este punto, alcanzamos la que constituye seguramente la cuestión central a la hora de analizar la posibilidad de derivar responsabilidades penales en los negocios fiduciarios descritos. Me estoy refiriendo en este caso al contenido de la acción típica en el delito fiscal previsto en el artículo 305 del CP. Quizás uno de los mayores problemas respecto a este concreto delito ha girado en torno al significado del verbo típico («defraudar») contenido en dicho precepto⁴⁸¹. Porque si bien no han faltado sectores de la doctrina⁴⁸², y de tanto en tanto pronunciamientos judiciales⁴⁸³, que configuren el tipo desde una perspectiva netamente objetiva –sin

481. Dicho precepto indica: «El que, por acción u omisión, defraude a la Hacienda Pública estatal, autonómica, foral o local, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta de retribuciones en especie obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando de beneficios fiscales de la misma forma, siempre que la cuantía de la cuota defraudada, el importe no ingresado de las retenciones o ingresos a cuenta o de las devoluciones o beneficios fiscales indebidamente obtenidos o disfrutados exceda de 120.000 euros, será castigado con la pena de prisión de uno a cuatro años y multa del tanto al séxtuplo de la citada cuantía».

482. Así por ejemplo: LAMARCA PÉREZ, Carmen, «Observaciones sobre los nuevos delitos contra la Hacienda Pública», en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 178, 1985, pgs. 769-772; 778-781. BACIGALUPO ZAPATER, Enrique, «El delito fiscal», en *Estudios sobre el Nuevo Código Penal de 1995 (edición a cargo de Bernardo del Rosal Blasco)*, Valencia, Tirant Lo Blanch, 1997, pgs. 289-290. RANCANO MARTÍN, Asunción, «El delito de defraudación tributaria», Madrid, Marcial Pons, 1997, pg. 58.

483. De estos pronunciamientos judiciales se da cuenta en: BÁEZ MORENO, Andrés; LÓPEZ LÓPEZ, Hugo, *Nuevas perspectivas generales sobre la elusión fiscal...*, op. cit., pg. 131, nota 50. SOLAZ SOLAZ, Esteban, «El delito fiscal: aspectos conflictivos», en *La ley penal, revista de derecho penal, procesal y penitenciario*, núm. 20, 2005, pgs. 84-85.

requerir por consiguiente la concurrencia de engaño u ocultación⁴⁸⁴ – lo cierto es que su exigencia, en el delito fiscal, parece hoy mayoritaria⁴⁸⁵.

La exigencia de que, a efectos de la defraudación penalmente relevante, concurra engaño u ocultación puede desplegar consecuencias determinantes a la hora de juzgar la punibilidad del fraude a la ley tributaria⁴⁸⁶ o de las meras tentativas de fraude. De modo que las conclusiones sostenidas por la doctrina y la jurisprudencia en torno a la relación entre los conceptos de fraude de ley tributaria y defraudación penal son plenamente trasladables a los casos que nos ocupan en este momento, es decir, a los negocios fiduciarios con finalidad elusoria en los que una correcta interpretación del elemento subjetivo del hecho imponible permite corregir correctamente la operación. Y, en este sentido, el carácter atípico de los negocios celebrados en fraude a la ley tributaria se deriva, precisamente, de la falta de engaño u ocultación que caracteriza a dichos negocios. Esta idea se pone de manifiesto claramente en la Sentencia del Tribunal Constitucional 120/2005 que, en su fundamento jurídico cuarto, afirma: «En el fraude de ley (tributaria o no) no hay ocultación fáctica sino aprovechamiento de la existencia de un medio jurídico más favorable (norma de cobertura) previsto para el logro de un fin diverso, al efecto de evitar la aplicación de otro menos favorable (norma principal). Por lo que se refiere en concreto al fraude de ley tributaria, semejante “rodeo” o “contorneo” legal se traduce en la realización de un comportamiento que persigue alcanzar el objetivo de disminuir la carga fiscal del contribuyente aprovechando las vías ofrecidas por las propias normas tributarias, si bien utilizadas de una forma que no se

484. Lo cierto es que no se termina de entender del todo cómo pueden distinguirse los conceptos de engaño y ocultación, aunque algunas afirmaciones doctrinales parecen apuntar en ese sentido. Así por ejemplo, el Profesor PÉREZ ROYO cuando indica: «Ya se atienda a las formulaciones de la teoría del engaño, ya a las de la infracción de deber, existe acuerdo en que para hablar de una conducta de defraudación es necesario que en ella se aprecie la ocultación de hechos relevantes para la determinación de la deuda tributaria» (PÉREZ ROYO, Fernando, «¿Cabe condenar por delito fiscal en los casos de incorrecta aplicación de las normas sobre imputación temporal? Comentario a una decisión sorprendente: la STS de 20 de enero de 2006», en *Diario La Ley*, núm. 6603, pg. 1).

485. APARICIO PÉREZ, José, *El delito fiscal a través de la jurisprudencia*, Pamplona, Aranzadi, 1997, pg. 154. SIMÓN ACOSTA, Eugenio, *El delito de defraudación tributaria*, Pamplona, Aranzadi, 1998, pgs. 26-27. FERREIRO LAPATZA, José Juan, *Economía de opción, fraude de ley...*, op. cit., pg. 23. CHOCLÁN MONTALVO, José Antonio, «Anomalía del negocio jurídico y delito fiscal», en *Actualidad Jurídica Aranzadi*, 2002, núm. 551, pgs. 3-4. GARCÍA NOVOA, César, *La posibilidad de imponer sanciones...*, op. cit., pg. 25. PÉREZ ROYO, Fernando, «El estado del arte de la aplicación del delito fiscal en España» (Con especial referencia al tratamiento de la simulación, fraude de ley y delito fiscal en la doctrina de la Sala Segunda del Supremo y una apostilla sobre la STC de 10 de mayo de 2005), en *Diario La Ley*, núm. 6281, 2005, pgs. 1937-1940. PÉREZ ROYO, Fernando, *La ingeniería fiscal y el delito de defraudación tributaria...*, op. cit., pgs. 1375-1376. CHOCLÁN MONTALVO, José Antonio, *Fraude a la ley tributaria y delito fiscal...*, op. cit., pgs. 1320-1321. FALCÓN Y TELLA, Ramón, *El fraude de ley o «conflicto en la aplicación de la norma» y el delito fiscal...*, op. cit., pg. 7. CÓRDOBA RODA, Juan, «Fraude de ley tributaria no es delito contra la hacienda pública», en *Diario La Ley*, núm. 6381, 2005, pgs. 1378-1379. SOTO NIETO, Francisco, «Delito fiscal. Defraudación tributaria y fraude de ley», en *Diario La Ley*, núm. 6410, 2006, pgs. 1350-1351. RUIZ ZAPATERO, Guillermo G., *Analogía, Fraude y Simulación...*, op. cit., pg. 27, aunque de forma no del todo rotunda. PALAO TABOADA, Carlos, *Los instrumentos normativos contra la elusión fiscal...*, op. cit., PÉREZ ROYO, Fernando, *¿Cabe condenar por delito fiscal...*, op. cit., pg. 4.

486. A mi juicio, se trata de un análisis innecesario si se sostiene que la cláusula de fraude a la ley ostenta naturaleza integrativa.

corresponde con su espíritu. De manera que no existe simulación o falseamiento alguno de la base imponible, sino que, muy al contrario, la actuación llevada a cabo es transparente, por más que pueda calificarse de estratagema tendente a la reducción de la carga fiscal».

Esta posición que, de uno u otro modo, ha sido sostenida por una doctrina mayoritaria, tanto antes como después de la publicación de la citada sentencia⁴⁸⁷, merece algunos comentarios críticos.

Bien podría sostenerse que el concepto de ocultación (o engaño) que deja traslucir la STC 120/2005, así como la doctrina que se ha pronunciado en idéntico sentido, puede resultar demasiado estrecho. Porque, ya sea de forma explícita o implícita, se está haciendo referencia, única y exclusivamente, a la llamada «ocultación fáctica»⁴⁸⁸. Sin embargo, creo que esta posición pierde de vista que, en los supuestos de fraude (lo mismo ocurre en las meras tentativas de fraude) concurre igualmente un elemento de ocultación, aunque éste no recae sobre los hechos de la realidad extrajurídica, en sí mismos considerados sino, más bien, sobre la causa o el motivo real de los negocios que se celebran⁴⁸⁹. En definitiva, se acomete un negocio, a la que el ordenamiento asigna una causa típica u objetiva, pero con un motivo o finalidad distinta⁴⁹⁰. Por esa razón creo que no es ajustada a la realidad la afirmación del TC en el sentido de que *la actuación llevada a cabo es transparente* lo que obliga al propio Tribunal a afirmar, acto seguido, que a ello no empece el hecho de que esa misma actuación pueda calificarse como *estratagema tendente a la reducción de la carga fiscal*.

Sobre la base de esta realidad, manifestada no obstante de formas diversas, y a mi juicio no siempre muy precisas, cierta doctrina minoritaria ha deducido que también en los negocios realizados en fraude a la ley tributaria puede concurrir el elemento de ocultación que, como hemos visto, exige la defraudación típica. Así

487. FERREIRO LAPATZA, José Juan, *Economía de opción, fraude de ley...*, op. cit., pg. 22. GARCÍA NOVOA, César, *La posibilidad de imponer sanciones...*, op. cit., pg. 25. CHOCLÁN MONTALVO, José Antonio, *Anomalía del negocio jurídico...*, op. cit., pgs. 3-4. CÓRDOBA RODA, Juan, *Fraude de ley tributaria no es delito...*, op. cit., pgs. 1378-1379. FALCÓN Y TELLA, Ramón, *El fraude de ley o «conflicto en la aplicación de la norma» y el delito fiscal...*, op. cit., pg. 7. CHOCLÁN MONTALVO, José Antonio, *Fraude a la ley tributaria y delito fiscal...*, op. cit., pg. 1320. PÉREZ ROYO, Fernando, *El estado del arte de la aplicación del delito fiscal en España...*, op. cit., pgs. 1937-1940. PÉREZ ROYO, Fernando, *La ingeniería fiscal y el delito...*, op. cit. pg. 1375. RODRÍGUEZ-RAMOS LADARIA, Luis, «Fraude de Ley Tributaria y Delito Fiscal (Comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo 751/2003, de 28 de noviembre)», en *Diario La Ley*, núm. 6553, 2006, pg. 1647.

488. Ocultación a la que, como vimos, hace referencia expresa el fundamento jurídico cuarto de la STC 120/2005.

489. A mi juicio éste es el sentido que cabe atribuir a las certeras palabras del Profesor PALAO: «Lo que tienen en común todas estas caracterizaciones del fraude a la ley [distinta forma de definirlo en el Derecho comparado] es la idea de que en él los negocios utilizados se emplean prescindiendo del fin o propósito para el que el legislador los regula y protege; es decir, se emplean como figuras abstractas que es posible utilizar para cualesquiera fines. El negocio en fraude a la ley es un negocio vaciado de su causa». (PALAO TABOADA, Carlos, *¿Existe el fraude a la ley tributaria?...*, op. cit., pg. 8. PALAO TABOADA, Carlos, *La norma anti-elusión del proyecto...*, op. cit., pg. 82).

490. A mi juicio, el TC se ha dejado llevar en exceso por la configuración tradicional de los conceptos de fraude y simulación que pone el acento en la existencia de ocultación fáctica. Sobre esta distinción y su relación con el problema de los negocios fiduciarios tendremos ocasión de volver más adelante.

se ha indicado que, «mediante un mecanismo ciertamente astuto y completamente artificial se está creando una realidad a los ojos de la Administración que provoca el engaño a ésta e impide a la misma averiguar los fundamentos del hecho imponible realizado, con el propósito de eludir el pago del tributo correspondiente»⁴⁹¹; o que «no parece ajustado afirmar que el fraude de ley tributaria excluye cualquier tipo de engaño porque cabe predicar de los negocios jurídicos que se celebran en fraude de ley tributaria su veracidad. Esta atribución de “veracidad” a todos los comportamientos en fraude de ley tributaria debe ponerse en duda desde el momento en que la propia norma condiciona su aplicación a que los negocios mediante los que se evita total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minora la base o la deuda tributaria sean “notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado”»⁴⁹² y, finalmente, en sentido similar «¿existe realmente en todos los casos calificados a efectos fiscales como fraude a la ley esta pretendida transparencia, esta ausencia de doblez? En contra de ello es posible argüir, en primer lugar, la amplia coincidencia entre el fraude a la ley y la simulación, a la que nos hemos referido más atrás, así como las opiniones, también recogidas más arriba, en el sentido de que los mecanismos de elusión habitualmente ocultan a la Administración los elementos que podrían provocar que ésta pusiera en marcha los mecanismos normativos o jurisprudenciales destinados a reprimir estas prácticas»⁴⁹³. Desde luego, creo que no puede ponerse en cuestión que, en los supuestos de fraude (o tentativa de fraude) concurre un claro elemento de ocultación. Pero lo que resulta más interesante a estos efectos, y la doctrina expuesta no resuelve de modo satisfactorio a mi juicio, es discernir si tal ocultación es o no apta para integrar la acción típica de defraudar. En definitiva, y si trasladamos esta reflexión al concepto de engaño, si estamos o no ante un engaño típico.

Lo cierto es que la amplísima –y poco precisa– configuración del tipo (la mera referencia a la «defraudación») no facilita en exceso la tarea de determinación del engaño típico en el delito fiscal⁴⁹⁴. En definitiva, a partir de la mera mención del concepto de defraudación en el artículo 305 del CP, existirían tantas razones para sostener que la ocultación de la causa del negocio constituye un engaño típico como para defender todo lo contrario⁴⁹⁵. Para tratar de paliar esta situación de

491. BÁEZ MORENO, Andrés; LÓPEZ LÓPEZ, Hugo; *Nuevas perspectivas generales sobre la elusión fiscal...*, op. cit., pgs. 133-134.

492. ALFONSO MADRIGAL, Francisco Javier; GÓMEZ-LANZ, Francisco Javier, *Fraude a la ley tributaria, ilícito e infracción...*, op. cit., pg. 42.

493. PALAO TABOADA, Carlos, *Los instrumentos normativos contra la elusión fiscal...*, op. cit., pg. 126.

494. Esta indeterminación del concepto de defraudación ya fue criticada por el Profesor PÉREZ ROYO al hilo de un estudio sobre la configuración de la acción típica en el antiguo delito de defraudación tributaria del artículo 349 del CP. Crítica tanto más pertinente cuanto que el el Proyecto de Ley de reforma del mismo (BOCG Serie A-114-I de 11 de septiembre de 1984) establecía formas determinadas de defraudación típica (incumplimiento de obligaciones tributarias formales o falseamiento sustancial de los datos, contabilidad o comprobantes necesarios para determinar el hecho o la base imponible). En este sentido: PÉREZ ROYO, Fernando, «La configuración de la acción típica en el delito de defraudación tributaria (art. 349 CP)», en *Revista española de derecho financiero*, núm. 47-48, 1985, pgs. 370-372. Esa misma crítica que, entiendo, puede proyectarse también sobre el vigente artículo 305 del CP, se repite en un trabajo mucho más actual: PÉREZ ROYO, Fernando, *El estado del arte de la aplicación del delito fiscal en España...*, op. cit., pg. 1937.

495. En sentido contrario parecen pronunciarse ALONSO MADRIGAL y GÓMEZ-LANZ cuando, con caso respaldo argumentativo a mi juicio, sostienen: «Aun cuando el fraude de ley pueda no ir acompañado de “anomalías sustanciales en la contabilidad, el empleo de documentos falsos, la interposi-

total indeterminación normativa, en recientes trabajos⁴⁹⁶, se ha tratado de importar un concepto, de uso común en el enjuiciamiento del delito de estafa⁴⁹⁷; me refiero al engaño bastante. Desde luego se trata de un concepto que, más que por su contenido normativo —el artículo 248 del CP se limita a señalar que «*cometen estafa los que, con ánimo de lucro, utilizaren engaño bastante para producir error en otro*»—, se perfila a través de su aplicación jurisprudencial. Y, sin ánimo de proporcionar una descripción exhaustiva del concepto de engaño bastante en la jurisprudencia penal⁴⁹⁸, sí que conviene traer a colación algún fragmento jurisprudencial que puede resultar de gran utilidad para resolver el problema que nos ocupa. En este sentido, ha sostenido el Tribunal Supremo: «*Podemos afirmar en definitiva que el engaño será bastante si ha sido capaz de provocar un error en el sujeto pasivo que éste no pudiera haber evitado mediante una conducta diligente, exigible socialmente en el marco del hecho concreto ejecutado*» (STS de 25 de septiembre de 2006, [RJ 2006, 7466]); en definitiva, y como indica CHOCLÁN, no hay necesidad de pena cuando la prevención de la lesión del bien jurídico está en manos de su titular⁴⁹⁹.

La cuestión, es obvio, es cómo trasladar esta interesante previsión del delito de estafa al concepto de defraudación que ahora nos ocupa pues, como se ha sostenido recientemente, el principio victidogmático —la cuestión de la medida en que la contribución responsable de la víctima al resultado típico influye en el ámbito de la responsabilidad del autor⁵⁰⁰— está aún por explorar en su aplicación al delito fiscal⁵⁰¹. No obstante existe ya algún pronunciamiento jurisprudencial en que se introducen este tipo de consideraciones, extraídas básicamente de la Senten-

ción de sociedades o la simulación negocial” [...] no hay apoyo en el artículo 305 que permita limitar de esta manera los medios fraudulentos susceptibles de integrar el comportamiento típico ni hay tampoco, desde luego, razón para excluir del uso penal de “defraudación” determinados modos o maneras de engañar» (ALONSO MADRIGAL, FRANCISCO JAVIER; GÓMEZ-LANZ, FRANCISCO JAVIER, *Fraude a la ley tributaria, ilícito e infracción...*, op. cit., pg. 43).

496. Con especial énfasis, en este sentido, CHOCLÁN: CHOCLÁN MONTALVO, José Antonio, *Fraude a la ley tributaria y delito fiscal...*, op. cit., pg. 1320. Una tímida referencia puede verse en las siguientes afirmaciones del Profesor PÉREZ ROYO: «...tampoco encontraremos en la Sentencia una sola razón que nos explique cómo cabe hablar de engaño y ocultación (del engaño suficiente propio de la estafa para más señas) en un caso de (pretendida) incorrección de la aplicación de la norma» (PÉREZ ROYO, Fernando, *¿Cabe condenar por delito fiscal...*, op. cit., pg. 4).

497. Sin perjuicio de que la identificación de la defraudación con el concepto de engaño en la estafa resulte discutido en la doctrina; ver en este sentido: ALONSO MADRIGAL, FRANCISCO JAVIER; GÓMEZ-LANZ, FRANCISCO JAVIER, *Fraude a la ley tributaria, ilícito e infracción...*, op. cit., pgs. 38-39. No obstante, la reciente Sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo de 20 de enero de 2006 (RJ 2006, 604) precisa, con absoluta rotundidad: «*El concepto de engaño en el delito fiscal no difiere del engaño del delito de estafa. Es evidente que tanto el Código de 1973, como el actual, consideran que la estafa es una forma de defraudación y que históricamente el delito fiscal proviene del tipo de la estafa. En el elemento típico engaño, por lo tanto, no deben existir diferencias*».

498. Sólo en 2007 la base de datos Aranzadi devuelve 156 sentencias penales en las que el concepto de engaño bastante es relevante a efectos de la comisión del delito de estafa. Un buen acopio de materiales a este respecto puede verse en: BONMATÍ ORTEGA, Paz, «El engaño “bastante” como requisito del delito de estafa», en *La Ley penal: revista de Derecho Penal, Procesal y Penitenciario*, núm. 33, 2006, pgs. 79-94.

499. CHOCLÁN MONTALVO, José Antonio, *Fraude a la ley tributaria y delito fiscal...*, op. cit., pg. 1320.

500. SOTO NIETO, FRANCISCO, «Del engaño bastante y del deber de autoprotección en el delito de estafa», en *Diario La Ley*, núm. 6514, 2006, pg. 1914.

501. CHOCLÁN MONTALVO, José Antonio, *Fraude a la ley tributaria y delito fiscal...*, op. cit., pg. 1320.

cia del Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 2004 (RJ 2004, 7654) que, al hilo de los delitos contra la seguridad social, precisa, en su fundamento jurídico tercero: «En todo caso, ambos verbos, defraudar y eludir, nos llevan a la idea de que ha de hacerse algo más que el mero no pagar para que este delito del art. 307 pueda cometerse (por acción u omisión), al menos alguna maniobra de ocultación que pudiera perjudicar la labor de los servicios de inspección de la Seguridad Social». Sin embargo, debe lamentarse que los pronunciamientos a los que hacemos referencia⁵⁰² no hayan profundizado en el análisis de este concepto, limitándose a asumir la posición, descrita más arriba, en el sentido de que, en los casos de fraude a la ley tributaria, el contribuyente comunica a la Hacienda Pública su actuación en «todos los extremos»⁵⁰³.

Desde luego, y para empezar, conviene poner de manifiesto una diferencia esencial entre el delito de estafa y el delito fiscal a la hora de proceder al análisis del concepto de engaño bastante. Es evidente que el módulo de consideración objetivo-subjetivo que utiliza el Derecho Penal a efectos del delito de estafa se simplifica notablemente cuando de lo que se trata es de juzgar las conductas defraudatorias que integran la acción típica en el delito fiscal. Y ello por la sencilla razón de que, en este caso, las circunstancias peculiares del sujeto pasivo del delito son constantes y muy particulares. En efecto, la Administración Tributaria está asistida de medios excepcionales de autoprotección⁵⁰⁴ que, no cabe duda, elevan las exigencias del engaño para que éste pueda ser considerado bastante y, por lo tanto, típico⁵⁰⁵. En efecto, determinadas conductas engañosas que, trasladadas, *mutatis mutandis*, al ámbito de la estafa pudieran resultar típicas, nunca podrían ser consideradas «bastantes» desde la perspectiva de la defraudación típica en el delito fiscal⁵⁰⁶. Sin embargo, conviene no exagerar la eficacia de esos medios, pues entendemos que no siempre, al menos en los casos de fraude o tentativa de fraude a la ley, pueden resultar idóneos, en términos abstractos, para vencer el error engendrado por la conducta engañosa del contribuyente⁵⁰⁷.

A mi juicio, no es acertado equiparar aquellos supuestos en los que la Administración cuenta con toda la información relativa a la realización del hecho imponi-

502. Sentencias de la Audiencia Provincial de Madrid de 17 de febrero y 15 de abril de 2005 (ARP 2005, 682; JUR 2005, 254758).

503. SAP de Madrid de 15 de abril de 2005 (FJ único) y SAP de Madrid de 17 de febrero de 2005 (FJ 3º).

504. CHOCLÁN MONTALVO, José Antonio, *Fraude a la ley tributaria y delito fiscal...*, op. cit., pg. 1320.

505. No obstante, quizás convendría analizar este problema desde la óptica del carácter masivo de la gestión tributaria. No puede olvidarse, desde esta óptica, que mientras que, en la estafa, nos encontramos ante relaciones simples entre un número limitado de sujetos, el problema en el ámbito del delito fiscal se plantea, por su propia naturaleza, de forma bien distinta. Convendría pues investigar en qué medida el carácter masivo de la gestión tributaria incide en los niveles de autoprotección exigibles a la Hacienda Pública a estos efectos.

506. Me refiero, por ejemplo, a supuestos en los que el obligado tributario no declara la realización de determinados hechos impositivos que, por otro lado, ya constan a la Administración, bien por declaraciones anteriores o coetáneas del propio obligado o por declaraciones de terceros (básicamente datos de retenciones).

507. Trasladando al delito fiscal las reflexiones del Profesor GÓMEZ BENÍTEZ en el sentido de que la función del error en el tipo de estafa es servir de punto de referencia del nivel de idoneidad del engaño típico: GÓMEZ BENÍTEZ, José Manuel, «Función y contenido del error en el tipo de estafa», en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, tomo 38, 1985, pgs. 338-345.

ble a pesar de que el contribuyente haya tratado de ocultarlos o también aquellos otros en los que exista una mera discrepancia en torno a la interpretación de determinadas normas tributarias⁵⁰⁸, con los casos en los que concurre un fraude a la ley tributaria o una mera tentativa de fraude. Y esa equiparación parece evidente, cuando se sostiene que la actuación en fraude (léase también tentativa de fraude) es «transparente»⁵⁰⁹, que «salta a la vista»⁵¹⁰ o, finalmente, que es «traslúcida»⁵¹¹. Piénsese que en los casos descritos, distintos de los constitutivos de fraude, la reacción de la Administración liquidando las rentas no declaradas o aplicando la normativa correcta a los hechos declarados por el obligado, entra dentro de las facultades administrativas ordinarias que ostenta la Administración, pensadas y organizadas básicamente para el desarrollo normal o fisiológico (no patológico) del procedimiento de gestión, entendido éste en sentido amplio. En definitiva, el ejercicio de las potestades comprobatoria y liquidatoria, en estos casos, supone la puesta en marcha de los deberes de autoprotección exigidos por la doctrina y la jurisprudencia penales para poder entender que no concurre la omisión inexcusable de la víctima que convierte al engaño en no idóneo.

La situación se plantea de forma muy distinta cuando nos encontramos ante negocios celebrados en fraude a la ley tributaria o que constituyen meras tentativas de fraude. Porque, en estos casos, es muy probable que las facultades administrativas ordinarias resulten manifiestamente insuficientes para detectar la ocultación, por parte de los obligados, de la causa de los negocios acometidos. Y así, sobre todo en los casos en los que la construcción resulte particularmente compleja⁵¹²,

508. Esta equiparación se hace muy evidente en recientes afirmaciones del Profesor PÉREZ ROYO: «¿Qué pasa, en fin, en aquellos casos de simple discrepancia de criterio entre el actuario y el contribuyente respecto de una cuestión de calificación (como, por ejemplo, si tal gasto es imputable a la cuenta de renta, deducible en el ejercicio en curso, o debe ir a la cuenta de capital y ser deducido mediante las correspondientes cuotas de amortización)? ¿Qué pasa, digo, si el actuario, harto de discutir con el representante del contribuyente, dice: Pues esto lo vamos a ventilar en el Juzgado de lo Penal? ¿Qué cosas! diriais. Pues cosas que se producen, no diría que cada día, pero de vez en cuando. Podemos hablar de ello en el coloquio. Y ante casos penales montados sobre esta base, cabía hasta hace poco tener la convicción de que no superarían la prueba de la instrucción penal, si es que ésta se abría por un descuido del Ministerio público en el ejercicio de la acción penal. Esto, decimos, es lo que cabía esperar hasta hace poco. Pues, tanto el Ministerio Fiscal como los jueces aplicarían el sentido común y la doctrina del Supremo sobre la ecuación entre defraudación tributaria y ocultación. Pero esta ecuación es la que ha resultado despedazada por las Sentencias del Supremo de que nos hemos ocupado en esta parte de nuestra charla» (PÉREZ ROYO, Fernando, *El estado del arte de la aplicación del delito fiscal en España...*, op. cit., pg. 1938).
509. Afirmación de uso común en la doctrina: CÓRDOBA RODA, Juan, *Fraude de ley tributaria no es delito...*, op. cit., pg. 1378. También puede encontrarse esa afirmación en el fundamento jurídico cuarto de la STC 120/2005.
510. GARCÍA NOVOA, César, «La sentencia del Tribunal Constitucional 120/2005, de 10 de mayo. Fraude de ley y Delito Fiscal», en *Diario La Ley*, núm. 6381, pg. 6. CHOCILÁN MONTALVO, José Antonio, *Anomalia del negocio jurídico...*, op. cit., pg. 4. FALCÓN Y TELLÁ, Ramón, *El fraude de ley o «conflicto en la aplicación de la norma» y el delito fiscal...*, op. cit., pg. 7. CHOCILÁN MONTALVO, José Antonio, *Fraude a la ley tributaria y delito fiscal...*, op. cit., pg. 1320. RODRÍGUEZ-RAMOS LADARIA, Luis, *Fraude de Ley Tributaria y Delito Fiscal...*, op. cit., pg. 1647.
511. CHOCILÁN MONTALVO, José Antonio, *Fraude a la ley tributaria y delito fiscal...*, op. cit., pg. 1320.
512. No queremos decir con esto que cualquier negocio celebrado en fraude o constitutivo de tentativa de fraude requiera la puesta en marcha de mecanismos extraordinarios de autoprotección como reconocen, incluso, los más firmes partidarios de la punibilidad de los negocios celebrados en fraude. En este sentido reconocen ALONSO MADRIGAL y GÓMEZ LANZ: «Es cierto que no cabe descartar que en algunos casos el disimulo o el encubrimiento resulten tan febles que no

el descubrimiento de tal ocultación requerirá, en primer lugar, la detección de una situación anómala (no detectable siempre «a primera vista») y, a partir de la misma, la puesta en marcha de mecanismos adicionales de investigación que, en el mejor de los casos, pueden conducir a descubrir la ocultación de la causa que subyace a la operación realizada. En definitiva, si bien la importación al delito fiscal de la doctrina del engaño bastante puede resultar fructífera, como creemos haber demostrado, lo que no parece admisible es reinterpretar esta doctrina –a los solos efectos de la defraudación tributaria– sosteniendo, como se ha hecho recientemente, que «...concebida la defraudación como engaño, el Derecho Penal sólo interviene en situaciones de inevitabilidad del error por la víctima»⁵¹³. Piénsese que, concebidos los deberes de autoprotección de modo tan exigente, tampoco en los supuestos de simulación cabría considerar la concurrencia de engaño bastante y, por tanto, de defraudación pues, es evidente, que, también en estos casos, el error es evitable. En definitiva, parece que esta tesis traslada sólo parcialmente la doctrina del engaño bastante al delito fiscal, no sólo teniendo en cuenta los particulares mecanismos de autoprotección que pueden diferenciar a la Hacienda Pública de cualquier particular estafado (algo perfectamente razonable) sino trasmutando el propio sentido del deber de autoprotección que, si en la estafa se identifica con el hecho de que el error sufrido por la víctima fuera fácilmente evitable mediante un examen cuidadoso de la situación⁵¹⁴, en la defraudación tributaria pasa a convertirse, como hemos visto, en la inevitabilidad del error por la víctima⁵¹⁵. Y esta reflexión, aun expresada de forma más sucinta, es la que creo que subyace a algunos pronunciamientos jurisprudenciales. muy criticados por cierto en nuestra doctrina, que condenan por delito fiscal negocios celebrados en fraude a la ley tributaria⁵¹⁶.

quepa hablar de una ocultación real...» (GÓMEZ-LANZ, FRANCISCO JAVIER, *Fraude a la ley tributaria, ilícito e infracción...*, op. cit., pg. 43). En este sentido podrían traerse a colación, quizás, los hechos que dieron lugar a la primera condena por delito fiscal en un supuesto de fraude a la ley tributaria (STS de 9 de febrero de 1991) y que el Profesor PÉREZ ROYO, con acierto a mi juicio, y en su habitual tono distendido, ha calificado como un supuesto de «albanilería fiscal» por contraposición a los verdaderos casos de «ingeniería fiscal»: PÉREZ ROYO, Fernando, *El estado del arte de la aplicación del delito fiscal en España...*, op. cit., pg. 1937.

513. CHOCLÁN MONTALVO, José Antonio, *Fraude a la ley tributaria y delito fiscal...*, op. cit., pg. 1320.

514. Como, de hecho reconoce el propio CHOCLÁN en un trabajo dedicado al engaño bastante en la estafa: CHOCLÁN MONTALVO, José Antonio, «Engaño bastante y deberes de autoprotección. Una visión de la estafa orientada al fin de protección de la norma», en *Actualidad Jurídica Aranzadi*, 1999, pg. 1.

515. Y debe hacerse notar que, incluso en la estafa sobre datos registrales a entidades de crédito (cuyos deberes de autoprotección parecen en principio elevados) la jurisprudencia viene exigiendo exclusivamente el cumplimiento de deberes mínimos de autotutela para reputar idóneo el engaño. En este sentido indica DOPICO: «el Tribunal Supremo suele afirmar, con razón, que el engaño sobre datos inscritos en el Registro de la Propiedad es típicamente irrelevante, ya que la consulta de datos registrales es el deber mínimo de autotutela que se puede exigir a una entidad de crédito a la hora de conceder un crédito comercial» (DOPICO GÓMEZ-ALLER, Jacobo, «La estafa sobre datos registrales», en *InDret. Revista para el análisis del Derecho*, núm. 3, 2006, pg. 19).

516. Así, por ejemplo, en la Sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona, cuyo fundamento jurídico 3º indica: «...el conocimiento que tuvo la Administración de la existencia en el patrimonio de los acusados de dichos activos no revelaba por sí mismo el fraude. En estos casos, era necesario no sólo detectar el rendimiento, sino descubrir, y lo que es más complejo, evaluar el sentido y finalidad del conjunto de operaciones realizadas por los acusados. La Administración hubo de desarrollar una compleja tarea de descubrimiento de los hechos y, especialmente, de evaluación de los mismos». O la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de abril de 2003 (FJ 6): «porque en la citada conducta concurren

A mi juicio, la tesis aquí sostenida guarda cierta similitud con la posición defendida recientemente, entre nosotros, por el Profesor PALAO aunque, como veremos, existen ciertas diferencias de matiz no poco relevantes. Siguiendo muy de cerca a la doctrina y la jurisprudencia alemanas⁵¹⁷, señala el Profesor de Madrid: «la imputación de defraudación sólo se evita en el caso del fraude a la ley tributaria “mediante una exposición abierta y sin reservas de la totalidad del supuesto de hecho” [...] La exigencia de que los datos comunicados a la Administración sean completos significa que se pongan en conocimiento de ésta “los detalles del supuesto de hecho surgido de la configuración abusiva y los del verdadero supuesto subyacente”. Deben ser comunicados incluso informaciones y propósitos del contribuyente, en la medida en que tengan influencia sobre la deuda tributaria. En el caso del § 42 de la Ordenanza Tributaria esto entraña el deber de comunicar a la autoridad financiera que una configuración jurídica ha sido elegida exclusivamente por razones fiscales». Y, concluye: «La conclusión que se deriva de la doctrina expuesta es que para que el fraude a la ley tributaria quede totalmente al margen de la defraudación punible es necesario que el contribuyente ponga en conocimiento de la Administración de buena fe todas las circunstancias que permiten a aquélla el enjuiciamiento pleno de los hechos»⁵¹⁸.

Desde luego, es evidente que la posición sostenida por el Profesor PALAO y la que hemos defendido con anterioridad comparten un punto de partida esencialmente idéntico: los negocios celebrados en fraude (o la tentativas de fraude añado yo) pueden ser penalmente relevantes, en la medida en que son susceptibles de integrar el engaño que identifica a la defraudación típica. Sin embargo, mientras que el Profesor PALAO parece identificar dicha defraudación con el cumplimiento desleal de deberes formales (esencialmente los referidos a las declaraciones tributarias) tal requisito no juega ningún papel en nuestra construcción⁵¹⁹. Esa identificación obliga a ensanchar notablemente el contenido de los deberes formales de los obligados, particularmente cuando el negocio celebrado sea constitutivo de fraude; y esa notable ampliación pretende fundamentarse en los antiguos artículos 35.2 y

todos los elementos que, desde un punto de vista objetivo, integran el tipo de delito contra la Hacienda Pública: la elusión del pago de un impuesto cuya cuota ascendía, en cada uno de los acusados, a más de quince millones de pesetas y la utilización de una mecánica claramente fraudulenta en cuanto que, por su meditada y sofisticada complejidad, era idónea para engañar a la Administración».

517. El Profesor PALAO se limita a hacer referencia a la jurisprudencia del Tribunal Supremo Alemán (*Bundesgerichtshof*). En atención a los fundamentos que luego expone, imagino que se refiere a las Sentencias del *Bundesgerichtshof* de 19 de diciembre de 1990 (Wistra 1991, 138, 143) y 10 de noviembre de 1999 (Wistra 2000, 137, 140 [citadas por: SEIPL, Johann., en *Steuerstrafrecht Handbuch* (Gesamtverantwortung Wolfgang Wannemacher), 5 Auflage, Bonn-Berlin, Stolfuß, 2004, pg. 362, notas 5 y 6].

518. PALAO TABOADA, Carlos, *Algunos problemas que plantea la aplicación...*, op. cit., pgs. 137-138. En sentido muy similar, aunque de forma más sintética, en: PALAO TABOADA, Carlos, *Los instrumentos normativos contra la elusión fiscal...*, op. cit., pg. 124. Esta posición es sostenida también en la doctrina penalista por ARROYO ZAPATERO aunque de forma más cautelosa pues se condiciona la punibilidad del fraude a que pueda desprenderse del ordenamiento tributario español una obligación de información a la Administración semejante a la alemana: ARROYO ZAPATERO, Luis, «Derecho penal económico y Constitución», en *Revista Penal*, núm. 1, 1998, pg. 12.

519. Eso no quiere decir que si se cumplen los requisitos exigidos por el Profesor PALAO para que la declaración pueda reputarse leal entendamos que concurre defraudación típica. Lo que ocurre es que la probabilidad de tales tipos de informaciones en los supuestos de fraude o tentativa de fraude a la ley resulta bastante remota.

111 de la LGT/1963⁵²⁰. Y lo cierto es que parece difícil sustentar un deber de información que vaya más allá de lo explícitamente requerido por los formularios correspondientes de declaración⁵²¹. En definitiva, y traspolando esta idea a los negocios fiduciarios que nos ocupan, parece complicado exigir a los accionistas de *Cruzcampo* que, al tiempo de presentar sus declaraciones del impuesto sobre la renta en el ejercicio de la primera transmisión, comuniquen a la Administración que «dicha puesta a disposición» se hace, en realidad, con la finalidad de que la entidad financiera compradora los revenda a un tercero, quedando el precio depositado en una cuenta de la propia entidad de modo que se pueda aplicar el régimen de diferimiento de los contratos con precio aplazado. ¿No supondría esta posición la deducción de deberes particulares de información a partir del artículo 15 de la LGT⁵²²? La situación se tornaría aún más complicada en los supuestos de mera tentativa de elusión⁵²³. En todo caso, conviene no perder de vista que la doctrina alemana mayoritaria se ha pronunciado en contra de la existencia de tal deber de información lo que, como veremos, puede ser determinante para el delito fiscal en Alemania⁵²⁴ pero, a mi juicio, resulta irrelevante en nuestro país.

En efecto, la búsqueda desesperada de un incumplimiento de deberes formales para poder entender realizado el tipo del delito fiscal se entiende fácilmente en Alemania. Como explica el Profesor PÉREZ ROYO, la entrada en vigor de la Orde-

520. Entiendo no obstante que el argumento seguiría siendo el mismo hoy día aunque aplicando los preceptos correspondientes de la LGT/2003.
521. Creo que esto lo explica a la perfección MEILICKE en relación con la situación alemana: «*La ley desconoce un deber de revelar cuestiones dudosas. Por el contrario, el § 150 de la AO prevé que las declaraciones tributarias se realicen en los formularios prescritos por la autoridad administrativa conforme al mejor conocimiento y conciencia del obligado (quizás la mejor traducción del circunloquio alemán "nach bestem Wissen und Gewissen" sea la de declaración "completa y veraz"). Sólo deben aportarse aquellos datos que la ley imponga. Por el contrario, no se prevé que deban aportarse aquellos datos que no resulten de la ley sino de una creación del juez penal o el ministerio fiscal. En los formularios de declaración no existen preguntas sobre hechos de carácter dudoso. No hay lugar para declaraciones alternativas*» (MEILICKE, Wienand, «Wird das Steuerstrafrecht für die Steuerpraxis zum russischen Roulette?», en *Betriebs-Berater*, 1984, pg. 1886).
522. En este sentido se ha pronunciado, en Alemania: SEIPL, Johann, en *Steuerstrafrecht Handbuch (Gesamtverantwortung Wolfgang Wannemacher)*..., op. cit., pg. 364.
523. Si se me permite el símil creo que la situación no sería muy diferente a la que, hasta la aprobación de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal existía respecto a las operaciones vinculadas. En este sentido indicaba el Profesor FALCÓN: «...las operaciones vinculadas [...] sólo pueden corregirse a través de ajustes administrativos, no pudiendo en cambio el particular (salvo que exista un acuerdo previo) declarar por el valor de mercado» (FALCÓN Y TELLÁ, Ramón, *El delito fiscal como ley penal en blanco...*, op. cit., pg. 7). Más discutibles parecen las afirmaciones del Profesor FALCÓN respecto a las infracciones administrativas y sanciones en estos casos. Se trata, en todo caso, de una cuestión que queda al margen del objeto de este trabajo y que a raíz de la conversión de la aplicación del valor de mercado en una auténtica norma de valoración (CHECA GONZÁLEZ, Clemente, *Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal. Ley 36/2006, de 29 de noviembre*, Pamplona, Aranzadi, 2007, pg. 84), puede haber perdido interés.
524. En contra de tales deberes de información: TIPKE, Klaus, «An den Grenzen der Steuerberatung: Steuervermeidung, Steuerumgehung, Steuerhinterziehung», en *Steuerberater-Jahrbuch*, 1972/73, pgs. 527-528. STRECK, Michael, «Steuerumgehung und Steuerhinterziehung», en *Kölner Steuerdialog*, 1980, pg. 3606. MEILICKE, Wienand, *Wird das Steuerstrafrecht...*, op. cit., pg. 1889. SEIPL, Johann, en *Steuerstrafrecht Handbuch (Gesamtverantwortung Wolfgang Wannemacher)*..., op. cit., pg. 364. ULMER, Eckhart, *Steuervermeidung, Steuerumgehung, Steuerhinterziehung...*, op. cit. pg. 296.

nanza Tributaria hoy vigente, en 1977, supuso la incorporación al tipo (*Steuerhinterziehung*, § 370 AO) de las conductas que, acompañadas del resultado de disminución de impuestos, integran la defraudación⁵²⁵. Se superaba así la situación de grave inseguridad jurídica que había reinado, prácticamente desde la aprobación, de la RAO en 1919, y que impulsó a la jurisprudencia a construir un elemento no escrito del tipo identificado con la deslealtad tributaria (*Steuerunherlichkeit*) que permitiera la no criminalización de la simple omisión de pago de impuestos, incluso dolosa⁵²⁶. Sin embargo, y desde 1977 como decíamos, el § 370 AO tipifica, de forma precisa, las conductas concretas que integran la defraudación y, entre ellas, por lo que a nosotros nos interesa, se refiere a dejar a la Administración Tributaria en el desconocimiento de hechos fiscalmente relevantes mediante la vulneración de deberes formales [§ 370 (1) 2 AO]. Por ese motivo la condena de los negocios celebrados en fraude a la ley pasa por el incumplimiento de deberes formales y, consiguientemente, por la necesidad de reconstruir los mismos doctrinalmente.

Sin embargo, en nuestro país, la defraudación típica se configura de un modo mucho más amplio. Sin perjuicio de que dicha imprecisión pueda resultar critica-ble –ya nos hemos referido antes a este extremo– lo que parece indudable es que la misma da pie a la criminalización de conductas desleales o falsarias, sin necesidad de verificar un incumplimiento de deberes formales por parte de los obligados tributarios⁵²⁷. En definitiva, la particular configuración de la acción típica en el artículo 305 del CP permite que determinadas conductas de ocultación no fáctica puedan ser consideradas defraudaciones sin necesidad de acudir al incumplimiento, muy cuestionable por otro lado, de deberes tributarios formales.

2. NEGOCIOS FIDUCIARIOS Y SIMULACIÓN. UN APUNTE SOBRE LOS CRITERIOS DE DISTINCIÓN FRENTE AL FRAUDE DE LEY CONSEGUIDO O INTENTADO

Todavía es posible encontrar en la doctrina y la jurisprudencia tributarias otro modo distinto de encuadrar los negocios fiduciarios desde la perspectiva del Derecho Fiscal. A lo largo de nuestra exposición hemos hecho algunas referencias tangenciales a esta última opción de calificación, pero en este momento conviene poner de manifiesto cómo la misma ha tratado de traerse a colación no sólo respecto al caso *lease back*, que es quizás donde esta tesis ha encontrado un mayor

525. PÉREZ ROYO, Fernando, *La configuración de la acción típica...*, *op. cit.*, pg. 372 (nota 36).

526. Sobre el concepto de deslealtad tributaria, en clave histórica: KOHLMANN, Günther, «Steuers-
traf recht mit Ordnungswidrigkeitenrecht und Verfahrensrecht. Kommentar zu den §§ 369-
412 AO 1977», Köln, Dr. Otto Schmidt, 1972-2002, § 370 Rdnr. 9-12, Lfg. 34 oktober 2005.
También pueden encontrarse algunas referencias en: PÉREZ ROYO, Fernando, *La configuración
de la acción típica...*, *op. cit.*, pg. 377 (nota 45).

527. Por ese motivo entiendo que, cuando el Profesor PALAO menciona el elemento de falsedad
o deslealtad (*Steuerunehrlichkeit*) que requiere la defraudación (PALAO TABOADA, Carlos, *Los
instrumentos normativos contra la elusión fiscal...*, *op. cit.*, pg. 126) hace referencia, necesaria-
mente, a la situación española y no al tipo de defraudación alemán que, como hemos visto,
no precisa en absoluto de tal concepto.

II. Las calificaciones alternativas del negocio fiduciario en la doctrina...

número de apoyos doctrinales⁵²⁸, sino también en los casos *Cruzcampo*⁵²⁹ y *Gestión de cobro de dividendos*⁵³⁰. Lo cierto es que la calificación de los fiduciarios como negocios relativamente simulados no carece, en la doctrina civilista, de un buen número de apoyos doctrinales⁵³¹. Por ese motivo, y por el hecho de que, como ya señalamos, también en la jurisprudencia tributaria se ha hecho uso de la simulación como forma de desbaratar a efectos fiscales las construcciones fiduciarias conviene que nos detengamos brevemente en el estudio de esta cuestión.

Los argumentos tradicionales para negar el carácter relativamente simulado de los negocios fiduciarios se enmarcan dentro de una línea de razonamiento bien conocida por los cultivadores del Derecho Tributario. Así, por seguir de nuevo a

528. Más arriba tuvimos ocasión de analizar determinados pronunciamientos jurisprudenciales en los que se consideraba la posible concurrencia de simulación, absoluta o relativa, dependiendo de las circunstancias particulares del caso. Se trata, en todo caso, de una calificación que puede encontrarse también en la doctrina: PRADA LARREA, José Luis, «Simulación, fraude de ley y economía de opción en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades: un ejemplo retrospectivo», en *Monografías Carta Tributaria*, núm. 218, 1995, pgs. 5-6. RUIZ TOLEDANO, José Ignacio, «El fraude de ley y otros supuestos de elusión fiscal», *Valencia, CISS*, 1998, pg. 174. GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, *El fraude a la ley tributaria en la jurisprudencia*, Pamplona, Aranzadi, 2000, pg. 128, aunque la posición de este autor puede resultar difícilmente encuadrable pues indica: «...pensamos que también podría hablarse de simulación relativa, dado que el contrato de compraventa inicialmente suscrito, examinada la operación en su conjunto, encubre un auténtico contrato de préstamo; y respecto al amparo buscado en los artículos 13 y 15.8 LIS, nos inclinamos por el fraude a la ley».
529. En un caso muy semejante al analizado en este trabajo (caso *Cruzcampo*) la Inspección de los Tributos estimó que concurría simulación indicando que: «...se dan los requisitos de una simulación negocial, pues la verdadera intención de la familia C. Z. es la de realizar una venta al contado y no a plazo, por lo que entiende de aplicación lo previsto en el artículo 25 de la Ley General Tributaria» (la información sobre el caso y sus antecedentes de hecho pueden consultarse en la STSJ de La Rioja de 9 de febrero de 2000 (JT 2000, 417). En la doctrina ésta ha sido la posición sostenida recientemente por los Profesores ROZAS y ANDERSON. En este sentido, señalan: «En nuestro caso, la compraventa celebrada entre los accionistas y la sociedad financiera bien podría caer bajo la categoría de la simulación relativa, encubriendo un contrato de mandato que, al no estar sujeto a forma solemne alguna, seguramente se habría de considerar válido» (ROZAS VALDÉS, José Andrés; ANDERSON, Miriam, *¿Simulación civil o recalificación tributaria?...*, op. cit.).
530. Como vimos, ésta es la calificación sostenida por el Tribunal Económico Central: Resoluciones del TEAC de 16 de septiembre de 2005 (JT 2006, 85), 2 de febrero de 2006 (JUR 2006, 157322) y 15 de junio de 2006 (JT 2006, 1421).
531. No puede compararse, por lo tanto, la afirmación del Profesor FALCÓN en el sentido de que «...claro que el negocio fiduciario no puede confundirse con el simulado, y en ello existe acuerdo unánime de la doctrina civil» (FALCÓN Y TELLÁ, Ramón, *Negocios fiduciarios: régimen tributario...*, op. cit., pg. 204). En efecto, la doctrina civilista que califica al negocio fiduciario como relativamente simulado es abundantísima: DE CASTRO Y BRAVO, Federico, *El negocio jurídico...*, op. cit., pgs. 423-424. RUBIO TORRANO, Enrique, «El pacto de retroventa», *Madrid, Tecnos*, 1990, pg. 174. PÉREZ DE ONTIVEROS, M. Carmen, «Consideraciones en torno al "pacto de fiducia cum creditore"», en *Revista Jurídica de Navarra*, núm. 12, 1991, pg. 49. ALBADALEJO, Manuel, «El llamado negocio fiduciario es simplemente un negocio simulado relativamente», en *Actualidad Civil*, 1993, pgs. 663-675. ALBADALEJO, Manuel, *Prólogo a* FUENTESECA, Cristina, *El negocio fiduciario en la jurisprudencia del Tribunal Supremo*, Barcelona, Bosch, 1997, pgs. 11-14. FUENTESECA, Cristina, *El negocio fiduciario...*, op. cit., pgs. 197-207. TOMÁS MARTÍNEZ, Gema, *Fiducia, negocio fiduciario y titularidad fiduciaria...*, op. cit., pgs. 311-312, aunque con importantes reservas. Sobre la posición, en esta cuestión de la doctrina italiana y alemana así como de la jurisprudencia del TS puede consultarse: FUENTESECA, Cristina, *El negocio fiduciario...*, op. cit., pgs. 200-207. INFANTE RUIZ, Francisco José, «La causa de la venta en garantía y su extinción (Comentario a la STS de 9 de diciembre de 1998, [RJ 1998, 9426])», en *Revista de Derecho Patrimonial*, núm. 3, 1999, pgs. 453-458.

quien, con más detenimiento, se ha encargado del estudio de los negocios fiduciarios en nuestro país, señala el Profesor FALCÓN: «...es claro que el negocio fiduciario no puede confundirse con el simulado. En este último se aparenta o finge algo que no existe, o que existe de modo distinto al que se hace aparecer al exterior. En el negocio fiduciario, en cambio, existe, es válido y se quiere como tal, si bien resulta desproporcionado para la finalidad práctica perseguida»⁵³². Como puede comprobarse, nada distinto del tradicional criterio de distinción entre fraude a la ley y simulación. Aquí podría terminar el razonamiento, y rechazarse de forma rotunda que el negocio fiduciario pueda ser calificado como relativamente simulado. Sin embargo, creo que puede profundizarse algo más en esta cuestión pues tales afirmaciones distan de ser tan claras como en principio se presentan.

La distinción entre fraude a la ley (elusión o conflicto) y simulación aparece, cada vez más, como una cuestión tormentosa. No debe sorprender, en este sentido, que ya la doctrina medieval se hiciera eco de este problema: *tot modis committitur simulatio quot modis committitur fraus*, en expresión ya clásica de BALDO⁵³³. Si esto es así la distinción entre tentativa de fraude (intento de alusión atajado por la vía de la interpretación correcta de la norma) y simulación tampoco puede ser fácil. Los motivos de esta dificultad han sido puestos de manifiesto en reiteradas ocasiones por nuestra doctrina. Una vez más, el Profesor PALAO, con su habitual claridad de ideas, detecta el origen de la confusión: «En la práctica, sin embargo, con frecuencia será sumamente difícil determinar si nos encontramos ante uno u otro tipo de negocio, puesto que en el realizado en fraude a la ley hay también, en cierto modo, una apariencia; las partes no quieren realmente sus efectos típicos, sino que lo utilizan para una finalidad distinta, indirecta». Y parafraseando al Profesor DE CASTRO: «...como al negocio en fraude lo distingue lo torcido o anómalo del proceder que se sigue, regularmente incluirá una ocultación o simulación»⁵³⁴. Desde esta perspectiva, la tentación de abandonar la distinción

532. FALCÓN Y TELLA, Ramón, *Negocios fiduciarios: régimen tributario...*, op. cit., pg. 204. En el mismo sentido: ROSEMBUJ, Tulio, *El fraude de ley y el abuso...*, op. cit., pg. 232. DE ARESCOPECHAGA, Joaquín, *El trust, la fiducia y figuras afines*, Madrid, Marcial Pons, 2000, pg. 20. En la doctrina tributarista española se adhiere a esta posición, siguiendo sobre todo a FERRARA: PONT CLEMENTE, Joan-Francesc, *La simulación...*, op. cit., pgs. 108-109. Esta es, por otro lado, la posición sostenida por la doctrina tributaria alemana. Algo que, en todo caso, no debe sorprender conforme a la configuración abstracta del derecho contractual alemán: KRUSE, Heinrich Wilhelm, en *Kommentar zur Abgabenordnung...*, op. cit., § 41, Tz. 76, Lfg. 105-oktober 2004. ROBERTZ, Michael, *Die persönliche Zurechnung von Vermögenseinküften. Auswirkungen zivilrechtlicher Sachverhaltsgestaltungen*, Münster, LIT Verlag, 2004, pg. 231. FISCHER, Peter, en HÜBSCHMANN/HEPP/SPITALER, *Kommentar zur Abgabenordnung...*, op. cit., § 41, Rz. 236, Lfg. 193, März 2007.

533. DE CASTRO Y BRAVO, Federico, *El negocio jurídico...*, op. cit., pg. 375. Recientemente sobre esta expresión y su significado en la distinción entre fraude a la ley y simulación: PALAO TABOADA, Carlos, «Los instrumentos normativos contra la elusión fiscal», en *La justicia en el diseño y en la aplicación de los tributos*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2006, pg. 120.

534. PALAO TABOADA, Carlos, *Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio...*, op. cit., pg. 15. PALAO TABOADA, Carlos, *El atolladero del fraude a la ley tributaria...*, op. cit., pg. 10. PALAO TABOADA, Carlos, *Algunos problemas que plantea la aplicación...*, op. cit., pg. 133. A esta posición se han adherido, posteriormente, otros sectores doctrinales: RUIZ ALMENDRAL, Violeta; SEITZ, Georg, *El Fraude a la ley tributaria...*, op. cit., pg. 57. RUIZ ALMENDRAL, Violeta, *El Fraude a la Ley Tributaria a examen...*, op. cit., pgs. 114-115. Sin embargo, no compartimos ciertas afirmaciones de la Profesora RUIZ ALMENDRAL, en particular, cuando señala: «...en ambos casos se produce un cierto engaño, sólo que si en el caso de la simulación éste es total, pudiéndose referir a distintos aspectos de la operación, en el caso del fraude sería más sutil, pues se refiere básicamente a la razón, o los motivos, que justifican la

II. Las calificaciones alternativas del negocio fiduciario en la doctrina...

construyendo un instrumento común para el afrontamiento de todas las conductas engañosas parece evidente⁵³⁵. Así, por ejemplo, señala RUIZ ALMENDRAL: «Es posible, que la simulación no sea más que un subtipo de fraude a la ley tributaria, en su grado máximo»⁵³⁶. Partiendo de esta idea, no tendría mucho sentido plantearse si los negocios fiduciarios deben enfrentarse como supuestos de fraude a la ley (conseguida o intentada) o como casos de simulación. Sin embargo, las diferentes consecuencias jurídicas que pueden derivarse de cada una de esas calificaciones, así como la existencia de cláusulas diversas en nuestro ordenamiento (interpretación-calificación, conflicto y simulación) obligan a reflexionar sobre estas categorías, siempre que se entienda que la función del jurista es resolver problemas y no crearlos.

Desde luego, debe partirse de una realidad incontestable: tanto en el fraude a la ley (conseguido o intentado) como en la simulación existe ocultación o engaño⁵³⁷. La diferencia reside, precisamente, en aquello respecto a lo que se engaña. En el caso de la simulación el engaño recae sobre elementos de la realidad extraju-

adopción de una determinada forma jurídica. La conducta en fraude, en tanto que implica la adopción (sic; rectius: de) una serie de actos o negocios, el montaje de una estructura determinada, no generaría un engaño directo sino una falta de claridad o confusión generalizada». Hay varios elementos de esta afirmación que no pueden compartirse: en primer lugar la oposición entre engaño total y engaño sutil. Al margen de que se trate de conceptos difícilmente aprehensibles en términos jurídicos, lo cierto es que *engaño total* y *engaño sutil* no son categorías que puedan oponerse dialécticamente. Lo total parece que hace referencia al ámbito del engaño, a aquello respecto de lo que se engaña, algo que por otro lado tampoco es cierto en el negocio simulado en el que, necesariamente, pueden existir elementos ciertos. Por otro lado lo sutil parece que se refiere más bien a la forma de engañar, al vehículo de ese engaño. A mi juicio la Profesora RUIZ puede estar refiriéndose a la diferencia entre el engaño respecto a hechos contrastables de la realidad natural, frente al engaño en lo que respecto a las intenciones (hechos obviamente no contrastables) sino deducibles, si es que esto es posible, de cánones jurídicos objetivos. Sobre este problema volveré más tarde. Tampoco creo que pueda compartirse la idea de que el fraude no engendra un engaño directo salvo que se entienda que el engaño respecto a los motivos que mueven a una determinada conducta no es tal engaño. Por otro lado tampoco estamos de acuerdo en el hecho de que el fraude genera, necesariamente, una confusión generalizada. Esto ni es siempre así, ni es patrimonio exclusivo de las conductas de fraude pues, también en los casos de simulación, puede engendrarse tal confusión total, si por tal entendemos el desconocimiento de lo acaecido en la realidad.

535. De hecho, como describe con abundantes referencias bibliográficas la Profesora RUIZ ALMENDRAL, ésta parece ser la tendencia en el mundo anglosajón (Estado Unidos e Inglaterra), donde las tesis del *sham* (simulación) y del *business purpose* (elemento muy cercano a nuestra cláusula antiabuso) parecen converger (RUIZ ALMENDRAL, Violeta, *El Fraude a la Ley Tributaria a examen...*, op. cit., pgs. 115-116).

536. RUIZ ALMENDRAL, Violeta, *El Fraude a la Ley Tributaria a examen...*, op. cit., pg. 116. Aunque en todo caso más bien debería ser al revés, es decir, que el fraude a la ley no fuese más que un subtipo de la simulación pues el engaño sería la nota característica de la segunda, como categoría general. Se trata, por otro lado, de una idea que ya se encontraba presente en nuestra doctrina tradicional: AMORÓS RICA, Narciso, «La elusión y la evasión tributaria», en *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 59, 1965, pg. 610. Más recientemente: FERREIRO LAPATZA, José Juan, «Notas sobre la reforma de la Ley General Tributaria», en *Quincena Fiscal*, núm. 17, 1995, pg. 19.

537. En este sentido puede resultar muy ilustrativa la lectura del trabajo de ALONSO MADRIGAL y GÓMEZ-LANZ, en el que al hilo del problema de la tipicidad penal del fraude a la ley tributaria señalan: «...no parece ajustado afirmar que el fraude a la ley tributaria excluye cualquier tipo de engaño porque cabe predicar de los negocios jurídicos que se celebran en fraude a la ley tributaria su veracidad.» (ALONSO MADRIGAL, Francisco Javier; GÓMEZ-LANZ, Francisco Javier, «Fraude a la ley tributaria, ilícito e infracción tributaria y delito de defraudación», en *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, núms. 281-282, 2006, pg. 41).

rídica. Por simplificar los ejemplos, piénsese en el clásico caso de la compraventa simulada para encubrir una donación. Evidentemente, el engaño recae en este supuesto sobre un aspecto de la realidad extrajurídica (no se ha hecho entrega de precio alguno). Por el contrario en el fraude, o en la tentativa de fraude, el engaño no aparece referido a ningún elemento de la realidad natural, objetivamente contrastable a través de una investigación de la misma (o deducible por medio de indicios)⁵³⁸. Antes al contrario, en este caso se engaña respecto a la causa objetiva del negocio, al acometerse el mismo para una finalidad diversa a la que le es propia (finalidad típica)⁵³⁹. A mi juicio, sólo así es posible distinguir ambas categorías⁵⁴⁰. Una cuestión distinta es que tal divergencia constituya un motivo suficiente para justificar la subsiguiente distinción legal. En definitiva, que la existencia de dos cláusulas, de conflicto y de simulación, esté o no justificada. Y ello puede advertirse, esencialmente, a partir de las consecuencias que la ley hace derivar de cada una de ellas, en particular por lo que se refiere a la imposición de sanciones tributarias. Como es de sobra conocido, el artículo 15.3 de la LGT/2003 impide la imposición de sanciones como consecuencia de la aplicación de la cláusula de conflicto.

Pues bien, a mi juicio, la diferencia de consecuencias jurídicas que ostentan ambas cláusulas puede justificarse, además de en atención a otro tipo de motivos, conforme al diverso objeto de engaño que promueve la aplicación de cada una de ellas. En efecto, el engaño propio de la simulación requiere, en todo caso, una actividad previa de comprobación o investigación fáctica cuya dificultad implica, en gran cantidad de ocasiones, la necesidad de recurrir incluso a la prueba indiciaria⁵⁴¹. Por el contrario en los supuestos de fraude la comprobación precisa puede

538. A mi juicio esta idea ha sido reconocida recientemente por RODRÍGUEZ-RAMOS LADARIA cuando afirma: «...si existe o no existe causa o si la causa puesta de manifiesto es o no real, no debe ser relevante a la hora de determinar si existe o no simulación en materia tributaria, y ello por cuanto el art. 25 de la LGT/1963 (al igual que el art. 16 de la Ley 58/2003, actualmente en vigor) únicamente puede referirse a actos inexistentes o distintos de los declarados, pues de lo contrario perdería cualquier sentido la figura del fraude a la ley tributaria, que podría eliminarse de la normativa tributaria. [...] si la causa del acto o contrato efectivamente celebrado por las partes es distinta a la causa propia de dicho acto o contrato (porque en realidad se celebra ese contrato en lugar de otro distinto) y lo es con el fin de obtener una ventaja fiscal que efectivamente se obtiene nos encontramos ante un supuesto en el que se verificarían todos los elementos que configuran el fraude a la ley» (RODRÍGUEZ-RAMOS LADARIA, Luis, *Fraude de Ley Tributaria y Delito Fiscal...*, op. cit., pg. 1647). En lo que no podemos mostrarnos de acuerdo con la construcción propuesta, al menos sin un análisis más detallado, es en que esta realidad aleje la simulación tributaria de la civil.

539. No puedo compartir por ese motivo la afirmación de ALONSO y GÓMEZ-LANZ en el sentido de que: «...no son [...] indisolubles en modo alguno el fraude de ley tributaria y la ocultación (una ocultación tan "fáctica", por cierto como la que se predica de la simulación» (ALONSO MADRIGAL, Francisco Javier; GÓMEZ-LANZ, Francisco Javier, *Fraude a la ley tributaria, ilícito...*, op. cit., pg. 43).

540. Por consiguiente mientras que se siga hablando de «simulación de la causa» (a esta expresión hace referencia, en nuestra doctrina: FERREIRO LAPATZA, José Juan, «Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal», en *Quincena Fiscal*, núm. 8, 2001, pg. 17) o «simulación en cuanto al tipo de negocio celebrado» (ZORNOZA PÉREZ, Juan José, «La simulación en Derecho Tributario», en *Los negocios anómalos ante el Derecho Tributario español*, *Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid*, núm. 16, 2000, pg. 181) creo que la distinción con la categoría del fraude a la ley tributaria será imposible.

541. Sobre este problema puede consultarse: RUIZ ALMENDRAL, Violeta; ZORNOZA PÉREZ, Juan José, *Interpretación, calificación, integración...*, op. cit., pg. 72.

no ir más allá de lo que normalmente pueda resultar necesario⁵⁴². Se trata en definitiva de una cuestión meramente jurídica. Esta idea deriva, seguramente, del modelo de relaciones contractuales asumido por nuestro Derecho Privado. A pesar de las eternas discusiones en torno al concepto de causa que deriva del artículo 1274 del Código Civil⁵⁴³ así como a posiciones, aún más extremas, que abogan, siquiera sea implícitamente, por su eliminación⁵⁴⁴, lo que no cabe poner en duda es que lo que nuestro sistema jurídico privado no admite es el negocio abstracto. Y ello permite al aplicador de la norma detectar la correspondiente anomalía de la causa ya se designe a ésta como la causa «natural»⁵⁴⁵ del negocio, la causa típica o la causa objetiva. E incluso podría sostenerse que si nuestro sistema jurídico-privado se hubiera configurado como un modelo abstracto, el vigente artículo 15 de la LGT permitiría la aplicación de este juicio sobre la causa, partiendo del carácter artificioso o impropio para la consecución del resultado obtenido del negocio que habilita la aplicación de la cláusula de conflicto en la aplicación de la norma tributaria⁵⁴⁶. Así pues, e independientemente de la falta de claridad y confusión generalizadas que suelen caracterizar a los supuestos de fraude⁵⁴⁷, lo cierto es que el aplicador de la norma no siempre puede verse obligado a investigar la realidad extrajurídica que subyace a los negocios acometidos por los obligados tributarios⁵⁴⁸. Quizás esta diferencia esencial es la que justifica, entre otros motivos,

542. Adviértase que éste fue el nudo gordiano de nuestra argumentación en torno a la posible derivación de responsabilidades penales en los negocios fiduciarios.
543. Discusión que incluso ha penetrado con fuerza en la literatura jurídico-tributaria. Véase a este respecto la reflexión del Profesor FERREIRO en torno al concepto de causa (objetivo o subjetivo) y la crítica a la denominada por este autor teoría «espiritualista» y «pancausalista» en la obra de Federico DE CASTRO: FERREIRO LAPATZA, José Juan, *Economía de opción, fraude de ley, sanciones...*, op. cit., pgs. 14-15.
544. Se reprocha a la causa su carácter clásico ¿...?, férreo y misterioso, calificándola como un «bastión de salvaguarda del orden público patrimonial y control último de la atipicidad»: ROZAS VALDÉS, José Andrés; ANDERSON, Miriam, *¿Simulación civil o recalificación tributaria?...*, op. cit.
545. En este sentido, se refiere el Profesor PALAO al «...negocio jurídico [...] utilizado en contra de su finalidad natural, vaciándolo de su causa» (PALAO TABOADA, Carlos, *Notas a la Ley 25/1995...*, op. cit., pg. 7).
546. A mi juicio esto es exactamente lo que ocurre en Alemania, donde la configuración abstracta de la transmisión de la propiedad no impide la existencia de una cláusula general antiabuso.
547. En expresión de la Profesora RUIZ ALMENDRAL: RUIZ ALMENDRAL, Violeta, *El Fraude a la Ley Tributaria a examen...*, op. cit., pg. 115.
548. A mi juicio, esta idea subyace en las palabras del Profesor PÉREZ ROYO cuando, simulando una hipotética conversación entre un Inspector y algunos defraudadores indica: «Os habéis pasado de listos, porque para gente como vosotros tenemos aquí el art. 24.2 LGT (recuerden que estamos hablando de antes de 1989), que nos autoriza a desconocer a efectos fiscales las transacciones que os habéis tomado el trabajo de montar, pues, aunque sean reales, ponen de manifiesto una clara intención de elusión, de derrotar el espíritu de la ley, respetando su letra. Y ya dijo un sabio antiguo que la letra mata, el espíritu vivifica. De manera que a pagar el impuesto que os hubiera correspondido satisfacer si os hubieseis limitado a hacer como todo el mundo y vender directamente vuestras acciones. Pero, como no habéis ocultado los hechos, nos los habéis puesto por delante, posibilitando que procedamos a su recalificación, no hay que hablar de multa alguna. Distinto hubiera sido si os hubierais servido de una simulación. Por ejemplo si a la hora de vender las acciones al tercero, en lugar de tomaros las molestias del rodeo antes descrito, hubierais acordado un contrato de venta con una empresa fantasma, a la que decís vender por su valor nominal (pongamos 1.000 euros en total) las acciones (por las que habéis recibido una oferta de 100 millones); de modo que sea esa empresa «compradora» la que, a continuación, proceda a vender las acciones al tercero que había formulado la oferta de compra, recibiendo como pago los 100 millones ofrecidos. Resultado final: pretenderíais no haber realizado ninguna plusvalía: ésta, por importe

la pervivencia en nuestro sistema de dos expedientes estructuralmente muy similares pero de consecuencias totalmente diversas. Por ese motivo, la LGT ha optado por hacer *tabula rasa* y excluir las sanciones en los casos de aplicación de la cláusula de conflicto.

En fin, con independencia del anterior excursus, nuestro interés se centraba, y se sigue centrando, en cuestionar que los negocios fiduciarios puedan considerarse como relativamente simulados a efectos fiscales. De ese modo la opción sigue siendo la misma que hemos planteado en varias ocasiones. Los negocios fiduciarios podrían enfrentarse en última instancia utilizando la cláusula general antiabuso del artículo 15 de la LGT/2003 pero en aquellos casos, que a mi juicio son todos, en los que la interpretación de la norma que regula el elemento subjetivo del hecho imponible permita desbaratar la operación, ésta y no otra será la vía procedente en Derecho.

de 99.999.000 euros, habría sido realizada por la empresa fantasma, que al día siguiente se disolvería sin dejar rastro. Naturalmente, para que el "negocio" funcione, será necesario que el dinero pagado por el comprador final llegue a las manos de vosotros, los accionistas, lo que sucederá, bien mediante el pago directo por parte del comprador final, el único comprador realmente existente, bien mediante un pago a la empresa fantasma que, luego de retener una parte en concepto de comisión, lo entrega a los auténticos vendedores, vosotros. Lógicamente, todos estos pagos los mantendríais ocultos: recibiríais el producto de la verdadera venta en dinero "negro", en billetes de 10.000 euros, sin dejar rastro en ninguna cuenta bancaria. O en una cuenta numerada en Suiza. A esto es a lo que los civilistas llaman simulación. Si hubierais obrado de este modo –continuará diciendo el amable inspector–, nos habríais puesto la tarea más difícil, hubiéramos tenido que seguir el rastro a la empresa fantasma, hubiéramos tenido que ocuparnos de la prueba de que el dinero ha acabado en vuestras manos... Una lata. Por eso, además de deshacer vuestra estratagema mediante la declaración de simulación, os impondríamos las sanciones que ordena la ley. O mejor: puesto que las cifras sobrepasan el umbral del delito fiscal, os enviaríamos al juez de lo penal. Lo que, en cambio, no vamos a hacer ahora, puesto que no habéis pasado del fraude de ley». (PÉREZ ROYO, Fernando, *El estado del arte de la aplicación del delito fiscal en España...*, op. cit., pg. 1938).

Conclusiones

A la hora de elaborar las conclusiones de este trabajo he preferido optar por un formato, ciertamente peculiar –al menos si se compara con los que resultan habituales en trabajos de esta índole– pero que, a mi juicio, permiten que las mismas puedan cumplir su cometido de forma más precisa. En este sentido, en lugar de enumerar las conclusiones con ordinales consecutivos, se destacan, en primer lugar, grupos homogéneos de resultados para después, y dentro de los mismos, descender a cuestiones más detalladas que, en este caso sí, se enumeran de forma sucesiva. A su vez tanto los grupos homogéneos de contenido, como las conclusiones concretas dentro de los mismos, aparecen con la referencia de páginas que pueden permitir al lector localizar el lugar del trabajo en el que se desarrollan los argumentos que han permitido alcanzar las mismas.

A. El anómalo planteamiento del problema de la interpretación de las normas tributarias en la doctrina y jurisprudencia españolas (29-45).

1. A pesar de los notables avances experimentados en las últimas décadas la interpretación de las normas tributarias sigue planteándose de una forma ciertamente peculiar en la doctrina y la jurisprudencia españolas. Los motivos de este anómalo desarrollo obedecen a factores de carácter estrictamente domástico (pgs. 21-24) y legislativo (35-41).

2. Entre los factores de carácter doctrinal debe tenerse en cuenta, de un lado, la escasa penetración de los planteamientos de la teoría general del Derecho en las reflexiones sobre la interpretación del Derecho Tributario (21-22) así como el excesivo apego a posiciones tradicionales a la hora de enjuiciar el problema de los conceptos jurídico-privados en los presupuestos de hecho de las normas tributarias (32-34).

3. Los factores de orden legislativo se identifican básicamente con la trascendencia que la doctrina ha atribuido a determinadas reformas introducidas en la regulación de los instrumentos de aplicación de la norma tributaria (24-31). En concreto debe prestarse especial atención a la eliminación, en 1995, de la regla contenida en la LGT de 1963 sobre la calificación económica de los hechos imponibles. Porque si bien tal eliminación trajo consigo algunas ventajas (26-27), engendró de forma paralela notables equívocos y, entre ellos, el entendimiento de que, a partir de tal eliminación, quedaba proscrita, en nuestro ordenamiento, cualquier suerte de interpretación económica (37-39).

4. Sólo deshaciendo estos equívocos, mediante una correcta identificación de los límites de la actividad interpretativa, puede encontrarse un justo equilibrio

entre los diversos mecanismos de aplicación de la norma tributaria (calificación, interpretación, integración, cláusula general antiabuso y simulación).

B. Los negocios fiduciarios como «casos de contraste» de una teoría general de la interpretación en Derecho Tributario. Objeto del trabajo (45-54).

5. Las construcciones en torno a la aplicación de la norma tributaria deben contrastarse con casos concretos que permitan ilustrar el acierto de las tesis sostenidas, más allá de su consistencia formal. Ante esta necesidad hemos seleccionado un grupo de casos homogéneos (por los problemas que plantean) a los que aplicar dichas tesis.

6. Se ha optado por el análisis particular de los negocios fiduciarios dada su importancia creciente y su escaso tratamiento doctrinal (45-48).

7. La especial relevancia de los negocios fiduciarios con finalidad elusoria en los impuestos que recaen sobre la renta permite dejar al margen el problema de los negocios fiduciarios en sede estrictamente recaudatoria, así como determinadas fiducias legales cuyos modos de solución se alejan notablemente de la construcción defendida en el trabajo (48-51).

C. La interpretación del elemento subjetivo del hecho imponible como forma de hacer frente a los negocios fiduciarios con finalidad elusiva (55-170).

8. Los elementos comunes de los casos-tipo de negocio fiduciario son los siguientes: puesta a disposición de terceros uno o varios elementos patrimoniales, consecución de ahorros fiscales y, sobre todo, alteración artificiosa de los criterios legales de atribución de rentas (55-61).

9. Para dar una respuesta interpretativa adecuada a los casos-tipo de negocio fiduciario es necesario describir los criterios de imputación de rentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes y en el Impuesto sobre Sociedades (61-76).

10. El análisis interpretativo del elemento subjetivo del hecho imponible impone la necesidad de partir de ciertas premisas en torno a la naturaleza y límites de la actividad interpretativa (76-126). En este sentido, la posición de LARENZ (84-87) en torno al límite de la actividad interpretativa permite superar las contradicciones de la interpretación económica clásica (77-84) y poner en entredicho algunas construcciones contemporáneas cuyo efecto en la teoría de la interpretación puede resultar devastador: la inexistencia de límites claros y practicables entre la actividad interpretativa y la integración (89-97), los resultados de la teoría de la ineptitud de la norma tributaria para la interpretación teleológica (87-104) y los conceptos de interpretación literal, extensiva o restrictiva (114-117).

11. La combinación de la descripción de hechos, de la identificación de las normas aplicables (las reguladoras del elemento subjetivo del hecho imponible) y del método descrito permite solucionar correctamente los distintos casos-tipo de negocio fiduciario (126-170).

12. En el caso *Cruzcampo* existen buenas razones para desechar determinadas posiciones jurídico privadas a las que parece remitir el artículo 7 de la LIP (teoría del doble efecto) asumiendo otras, más actuales (teoría del desmembramiento del dominio), que además resultan más acordes con la finalidad de las reglas que regulan el elemento subjetivo del hecho imponible en el IRPF (127-137). De ese modo debe entenderse que existe una sola transmisión de acciones de los accionistas iniciales a la compradora final y denegarse el régimen especial de diferimiento para operaciones a plazo.

13. El caso *lease back* puede resolverse sobre la base de las mismas reflexiones, negándose la existencia de una transmisión del dominio a la sociedad de leasing y, por consiguiente, impidiendo la aplicación del régimen de deducibilidad del contrato de arrendamiento financiero a la titular inicial (139-149). Este mismo razonamiento puede servir para resolver el problema del *lease back* en el régimen especial de determinados contratos de arrendamiento financiero en el vigente TRLIS (149-156).

14. En el caso *gestión de cobro de dividendos* concurren algunos elementos que introducen una mayor complejidad. La particular formulación del elemento subjetivo del hecho imponible en el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes (contribuyentes personas jurídicas) permite desvincular el mismo de los criterios de titularidad jurídico-civil de elementos patrimoniales o rentas (157-160). El concepto de obtención de rentas debe identificarse con la disposición de las prestaciones correspondientes a la fuente de renta, esto es, con la capacidad de hacer uso de las ventajas del mercado o de renunciar a la prestación (160-168). Si esa disposición se identifica con el dominio de la relación jurídica generadora de los rendimientos las rentas deben imputarse al fiduciante (y no al fiduciario) pues es el primero el que ostenta la iniciativa y el riesgo en la operación (168-170).

D. Las ventajas de la opción interpretativa frente a la aplicación de la cláusula de fraude a la ley tributaria o de simulación (171-210)

15. La solución interpretativa permite descartar la utilización, para hacer frente a los negocios fiduciarios, de la cláusula general antiabuso. Con ello se evitan los posibles resultados, inaceptables desde la óptica del principio de capacidad contributiva, que podrían derivarse de las tendencias restrictivas del fraude a la ley sostenidas frecuentemente en la doctrina española, así como los serios inconvenientes para el uso de la misma en casos en los que pueda resultar de aplicación un Convenio de Doble Imposición (174-180).

16. La solución de los casos-tipo de negocio fiduciario mediante la cláusula general antiabuso impediría la derivación de responsabilidades penales, pues la naturaleza integrativa de dicha cláusula puede suponer una vulneración del principio de legalidad penal (181-194).

17. La solución interpretativa excluye dichos problemas de legalidad y obliga a plantear la punibilidad de este tipo de actuaciones conforme al concepto de defraudación recogido en el artículo 305 del Código Penal. Sobre la base del concepto de engaño en la estafa es posible entender que, en determinados supuestos de tentativas de fraude a la ley, concurre tal elemento y, por consiguiente, defraudación típica (194-204).

18. La simulación y el fraude (también la mera tentativa de fraude) pueden confundirse si no se advierte que, en ambos, existe un elemento de ocultación, aunque en la primera recae sobre un elemento de la realidad natural mientras que, en los segundos, hace referencia a la causa del negocio. Desde esta óptica no es admisible calificar a los negocios fiduciarios como relativamente simulados (204-210).

Bibliografía

- ADLER, HANS; DÜRING, Walter; SCHMALTZ, Kurt, *Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen Kommentar zum HGB, AktG, GmbHG, PublG nach den Vorschriften des Bilanzrichtlinien-Gesetzes. Pflichtfortsetzung*, 5 Auflage. Stuttgart: Schäffer-Poeschl, 1995 (9 vols.).
- ALBALADEJO, Manuel, *El negocio jurídico*. Barcelona: Bosch, 1958, 444 pgs.
- «El llamado negocio fiduciario es simplemente un negocio simulado relativamente», en *Actualidad Civil*, 1993, pgs. 663-675.
- Prólogo a FUENTESECA, Cristina, *El negocio fiduciario en la jurisprudencia del Tribunal Supremo*, Barcelona, Bosch, 1997, pgs. 11-14.
- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César, «La interpretación económica de las leyes tributarias», en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 144, 1979, pgs. 1383-1400.
- «El negocio indirecto como resorte de la Administración tributaria», en *Tapia*, 1995, pgs. 7-10.
- ALONSO ARCE, Iñaki, «Bonos austríacos: el fin de la historia. Comentario a la STS 11 mayo 2004», en *Repertorio de Jurisprudencia Aranzadi*, núm. 7, 2005, pgs. 21613-21619.
- ALONSO MADRIGAL, Francisco Javier; GÓMEZ-LANZ, Francisco Javier, «Fraude a la ley tributaria, ilícito e infracción tributaria y delito de defraudación», en *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, núms. 281-282, 2006, pgs. 3-56.
- ÁLVAREZ BARBEITO, Pilar, «En torno a la constitucionalidad del criterio de individualización de los rendimientos del trabajo (Auto del TSJ de Valencia de 21 de abril y SSTC de 12 de mayo y 14 de julio de 1994)», en *Crónica Tributaria*, núm. 73, 1995, pgs. 141-152.
- AMORÓS RICA, Narciso, «La elusión y la evasión tributaria», en *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 59, 1965, 610 pgs.
- ANTÓN PÉREZ, José, *Ordenamiento tributario de los frutos*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1977, 197 pgs.
- *El delito fiscal a través de la jurisprudencia*, Pamplona, Aranzadi, 1997, 439 pgs.
- ARANA LANDÍN, Soñá, «¿Negocio indirecto o economía de opción? Sentencia comentada: SAN de 26 de julio 2005 (JT 2006, 19)», en *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núms. 7-8, 2006 (BIB 2006, 867).
- ARGENTE ÁLVAREZ, Javier, «Arrendamiento financiero», en *Los Regímenes Especiales del Impuesto sobre Sociedades* (Coord. Francisco M. MELLADO BENAVENTE), Valencia, CISS, 2005, pgs. 497-535.
- ARIAS VELASCO, José, «Fraude de ley y delito fiscal: un comentario a la Sentencia de la

- Audiencia Provincial de Barcelona de 31 de julio de 2000», en *Quincena Fiscal*, núm. 7, 2002, pgs. 11-16.
- ARROYO ZAPATERO, Luis, «Derecho penal económico y Constitución», en *Revista Penal*, núm. 1, 1998, pgs. 1-16.
- BACIGALUPO ZAPATER, Enrique, «El delito fiscal», en *Estudios sobre el Nuevo Código Penal de 1995 (edición a cargo de Bernardo del Rosal Blasco)*, Valencia, Tirant lo Blanch, 1997, pg. 289-306.
- BAENA AGUILAR, Ángel; CALDERÓN CARRERO, José Manuel; GARCÍA PRATS, Alfredo. LETE ACHIRICA, Carlos; MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo, *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de los no Residentes*, Madrid, Civitas, 1999, 503 pgs.
- BÁEZ MORENO, Andrés, «Potestad de determinación del resultado contable (artículo 148 LIS) y estimación indirecta de bases imponibles», en *Crónica Tributaria*, núm. 102, 2002, pgs. 9-18.
- *Normas Contables e Impuesto sobre Sociedades*, Pamplona, Aranzadi, 2005, 542 pgs.
- «El principio de reserva de ley tributaria y la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. Una reflexión sobre la inconstitucionalidad del artículo 10.3 del TRLIS», en *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 128, 2005, pgs. 851-894
- «El “valor razonable” y la imposición societaria. (Un apunte sobre la idoneidad fiscal de las Normas Internacionales de Información Financiera)», en *Nueva Fiscalidad*, núm. 10 noviembre, 2006, pgs. 89-188.
- BÁEZ MORENO, Andrés; LÓPEZ LÓPEZ, Hugo, «Nuevas perspectivas generales sobre la elusión fiscal y sus consecuencias en la derivación de responsabilidades penales. (Comentario a la Sentencia del TS de 30 de abril de 2003, rec. num. 3435/2001)», en *Estudios Financieros Revista de Contabilidad y Tributación (legislación, consultas, jurisprudencia)*, núm. 251, 2004, pgs. 119-137.
- BÁEZ MORENO, Andrés; GONZÁLEZ-CUÉLLAR SERRANO, María Luisa; ORTIZ CALLE, Enrique, *El nacimiento del Derecho Tributario como disciplina científica en la Alemania de entreguerras: aportación particular de Albert Hensel y sus repercusiones en la dogmática contemporánea. (Estudio Preliminar a la Traducción de la 3ª edición del Manual de Derecho Tributario de Albert Hensel)*, 2005, pgs. 3-78.
- BÁEZ MORENO, Andrés; KAISER, Thomas, «“Fair value” und die Körperschaftsteuer aus spanischer Sicht. Anmerkungen zur steuerlichen Geeignetheit der IFRS», en *Steuer und Wirtschaft*, 2007, pgs. 172-186.
- BALL-KADURI, Kurt-Jacob, *Steuerrecht und Privatrecht (Theorie des selbständigen Steuerrechtssystems). Die gegenwärtigen Beziehungen zwischen Steuerrecht und Privatrecht und ihre Entwicklung, untersucht am Gegenstande der Besteuerung. Eine verwaltungsrechtliche Studie*, Mannheim-Berlin-Leipzig, J. Bensheimer, 1924, 160 pgs.
- BAYONA DE PEROGORDO, Juan José; SOLER ROCH, María Teresa, *Derecho Financiero*. Volumen I, 2.ª edición, corregida y ampliada, Alicante, Librería Compás, 1989, 736 pgs.
- BECKER, Enno, *Die Reichsabgabenordnung*, 7ª ed. reelaborada, Berlín, Carl Heymanns, 1930.
- «Von der Selbständigkeit des Steuerrechts. Klare Entwicklung seiner Grundge-

- danken als Lebensbedingungen des Steuerrechts. Zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise», en *Steuer und Wirtschaft*, 1932, pgs. 480-551.
- «Steuerrecht und Privatrecht. Das Steuerrecht als selbständiger Teil eines einheitlichen deutschen Rechts», en *Steuer und Wirtschaft*, 1.934, pgs. 467-496.
 - «Die Selbständigkeit der Begriffsbildung und ihr Einfluß auf die Auslegung der internationalen Doppelbesteuerungsverträge vom Standpunkt der deutschen Entwicklung aus betrachtet», en *Steuer und Wirtschaft*, 1939, pgs. 745-770.
- BEISSE, Heinrich, «Grenzen der Gesetzesauslegung im Steuerrecht. Gedanken zur neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs», en *Deutsches Steuerrecht*, 1976, pgs. 176-178.
- «Wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht nach Wegfall des § 1 StAnpG», en *Die information über Steuer und Wirtschaft*, 1977, pgs. 1735-1739.
 - «Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Auslegung der Steuergesetze in der neueren deutschen Rechtsprechung», en *Steuer und Wirtschaft*, núm. 1, 1981, pgs. 1-14.
- BEERMANN, Albert (Begr.) *Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung mit Nebengesetzen, EuGH-Verfahrensrecht Kommentar* (Hrsg. Dietmar GOSCH) (Begr. Albert BEERMANN), Band I, Bonn-Berlin, Stollfuß, 1995 (paginación por párrafos).
- BIERGANS, Enno; STOCKINGER, Roland, «Zum Einkommensbegriff und zur persönlichen Zurechnung von Einküften im Einkommensteuerrecht (II)», en *Finanz Rundschau*, 1982, pgs. 25-33.
- BIRK, Dieter, «Verfassungskonforme Auslegung im Steuerrecht», en *Steuer und Wirtschaft*, 1990, pgs. 300-307.
- BLUMENSTEIN, Ernst, «Die Bedeutung zivilrechtlicher Begriffe für das moderne Steuerrecht», en *Festgabe für Eugen Huber zum siebszigsten Geburtstag*, Bern, Ferd. Wyss, 1919, pgs. 205-259.
- «Gegenseitige Beziehungen zwischen Zivilrecht und Steuerrecht», en *Zeitschrift für schweizerisches Recht*, Band 52, 1933, pgs. 141-278.
- BLÜMICH, *Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuer-gesetz, Kommentar*, 16 Auflage, Band 1, München, Franz Vahlen, 2000 (paginación por párrafos).
- BOETHKE, «Steuerrecht und Privatrecht in der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs», en *Steuer und Wirtschaft*, 1928, pgs. 1203-1216.
- BONMATÍ ORTEGA, Paz, «El engaño “bastante” como requisito del delito de estafa», en *La Ley penal: revista de Derecho Penal, Procesal y Penitenciario*, núm. 33, 2006, pgs. 79-94.
- BORSTELMANN, *Zur Bindung des Ertragsteuerrechts an zivilrechtliche Begriffe und Formen*, en *Die Information über Steuer und Wirtschaft*, 1962, pgs. 290-297.
- BRINKHAUS, Josef; GRANDPIERRE, Ilisabe, «Die steuerliche Anerkennung von Treuhandverhältnissen bei einer Mehrheit von Treugebern. –Zugleich Besprechung des BFH-Urteils vom 20.1.1999, I R 69/97», en *Deutsches Steuerrecht*, 1999 (Band II), pgs. 1970-1977.

- BRINKMANN, Johannes A, *Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung und formeller Gesetzesbegriff*, Köln, Peter Deubner, 1982, 154 pgs.
- CANARIS, Claus-Wilhelm, *Die Feststellung von Lücken im Gesetz. Eine methodologische Studie über Voraussetzungen und Grenzen der richterlichen Rechtsfortbildung operativer Legem*, 2, überarbeitete Auflage, Berlin, Duncker & Humblot, 1983, 217 pgs.
- CALVO ORTEGA, Rafael, «La interpretación de las exenciones tributarias», en *Hacienda Pública Española*, núm. 13, 1971, pgs. 115-132.
- CÁMARA LAPUENTE, Sergio, «Operaciones fiduciarias o trusts en Derecho español», en *Revista Crítica de Derecho Inmobiliario*, núm. 654, 1999, pgs. 1757-1866.
- CAPDEVILA, Montse, «El hecho imponible (arts. 4, 5 y 6 de la LIS)», en *Comentarios al Impuesto sobre Sociedades*, Tomo I, Régimen General del Impuesto, Madrid, Civitas, 1998, pgs. 21-40.
- CAPDEVILA, Montse, «Incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión. (Arts. 122 a 127 bis de la LIS)», en *Comentarios al Impuesto sobre Sociedades*, Tomo II, Regímenes especiales, Madrid, Civitas, 1998, pgs. 2101-2171.
- CARIOTA FERRARA, Luigi, *I Negozi fiduciari: trasferimento, cessione e girata a scopo di mandato e di garanzia: processo fiduciario*, Padova, CEDAM, 1933, 248 pgs.
- *El negocio jurídico*. Traducción del italiano, prólogo y notas de Manuel Albadalejo, Madrid, Aguilar, 1956, 617 pgs.
- CASADO OLLERO, Gabriel, *Legalidad tributaria y función calificadora de la Administración Fiscal*, en *Los negocios anómalos ante el Derecho Tributario español*, Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid, núm. 16, 2000, pgs. 29-64.
- CASTÁN TOBEÑAS, José, *Derecho civil español, común y foral*, Tomo primero: introducción y parte general (actualización por DE LOS MOZOS, José Luis), 14ª ed. reimp. rev. y puesta al día. Madrid, Reus, 1987, 1053 pgs.
- DE CASTRO Y BRAVO, Federico, *El negocio fiduciario. Estudio Crítico de la Teoría del doble efecto*, en *Anales de la Academia Matritense del Notariado*, 1967, pgs. 8-39.
- *El negocio jurídico*, Reimpresión, Madrid, Instituto Nacional de Estudios Jurídicos, 1971, 550 pgs.
- CHECA GONZÁLEZ, Clemente, «La interpretación de las normas tributarias», en *La reforma de la Ley General Tributaria* (coord. Clemente CHECA GONZÁLEZ), Valladolid, Lex Nova, 1996, pgs. 22-63.
- *Interpretación y aplicación de las normas tributarias: análisis jurisprudencial*, Valladolid, Lex Nova, 1998, 370 pgs.
- *Impuesto sobre la Renta de no Residentes*, 2ª ed., Pamplona, Aranzadi, 2002, 470 pgs.
- «El Tribunal Supremo declara que no constituye pérdida patrimonial la diferencia entre el valor de enajenación y el de adquisición de los bonos austríacos que incluya el importe del “cupón corrido”. Crítica de esta doctrina. Sentencia comentada: STS de 11 mayo 2004», en *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 19, 2004, pgs. 21-28 (BIB 2005, 415).

- *Ley de Medidas para la Prevención del Fraude Fiscal. Ley 36/2006, de 29 de noviembre*, Pamplona, Aranzadi, 2007, 307 pgs.
- CHECA GONZÁLEZ, Clemente. DE LA PEÑA VELASCO, Gaspar; CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco; FALCÓN Y TELLA, Ramón; SIMÓN ACOSTA, Eugenio, *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Régimen general*, Madrid, Marcial Pons, 2000, 759 pgs.
- CHOCILÁN MONTALVO, José Antonio, «Engaño bastante y deberes de autoprotección. Una visión de la estafa orientada al fin de protección de la norma», en *Actualidad Jurídica Aranzadi*, 1999, pgs. 1-3.
- «Anomalía del negocio jurídico y delito fiscal», en *Actualidad Jurídica Aranzadi*, 2002, núm. 551, pgs. 1-4.
- «Fraude a la ley tributaria y delito fiscal. Una reflexión desde los principios constitucionales del Derecho Penal (A propósito de la STC 120/2005, de 10 de mayo)», en *Diario La Ley*, núm. 6296, 2005, pgs. 1313-1321.
- COMBARROS VILLANUEVA, Victoria Eugenia, «La interpretación económica como criterio de interpretación jurídica. (Algunas reflexiones a propósito del concepto de “propiedad económica” en el Impuesto sobre el Patrimonio)», en *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 44, 1984, pgs. 485-536.
- *La empresa y su valoración en el impuesto sobre el patrimonio. Análisis contable y jurídico-tributario*, Madrid, Instituto de Planificación Contable, 1987, 518 pgs.
- CÓRDOBA RODA, Juan, «Fraude de ley tributaria no es delito contra la hacienda pública», en *Diario La Ley*, núm. 6381, 2005, pgs. 1376-1381.
- CORS MEYA, Xavier, «Elemento subjetivo del hecho imponible», en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 248, 1995, pgs. 883-916.
- COSTEDE, Jürgen, «Zur einkommensteuerlichen Qualifizierung der Einkünfte aus einer treuhänderischen Praxisverwaltung», en *Deutsches Steuerrecht*, 1981, pgs. 303-308.
- DANZER, Jüngen, *Die Steuerumgehung*, Köln, Peter Deubner, 1981, 200 pgs.
- DEBATIN, Helmut; WASSERMEYER, Franz, *Doppelbesteuerung Kommentar zu allen deutschen Doppelbesteuerungsabkommen*, München, Beck, 2006 (paginación por párrafos).
- DÍEZ-PICAZO, Luis, *Experiencias jurídicas y teoría del derecho*, 3ª edición corregida y puesta al día, 1ª reimpresión. Barcelona, Ariel, 1999, 317 pgs.
- DÖLEMAYER, Hans Joachim, *Wechselbeziehungen zwischen Privat- und Steuerrecht in der schweizerischen Gesellschaftsrechtpraxis unter besonderer Berücksichtigung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise*, Diss, Frankfurt am Main, 1975, 271 pgs.
- DÖLLERER, Georg, «Die Maßgeblichkeit des Zivilrechts für das Ertragsteuerrecht in der neuen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs», en *Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht*, 1986/1987, pgs. 37-54.
- «Handelsrecht und Steuerrecht», en *Steuer und Wirtschaft*, Nr 3, 1988, pgs. 203-209.
- DOPICO GÓMEZ-ALLER, Jacobo, «La estafa sobre datos registrales», en *InDret. Revista para el análisis del Derecho*, núm. 3, 2006, 24 pgs.

- DRÜEN, Klaus-Dieter, «Zur Rechtsnatur des Steuerrechts und ihrem Einfluß auf die Rechtsanwendung», en *Festschrift für Heinrich Wilhelm Kruse zum 70. Geburtstag*, Köln, Otto Schmidt, 2001, pgs. 191-212.
- ECHEVARRÍA MEYER, Álvaro (*et al.*), «Regímenes tributarios especiales», en *Análisis de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades y de su Reglamento*, Pamplona, Aranzadi, 1997, pgs. 579-1085.
- ECKHARDT, Walter, «Der Steuerrecht und die Einheit der Rechtsordnung», en *Steuerberater Jahrbuch*, 1961/1962, pgs. 77-141.
- EDITORIAL ARANZADI, «También se califican como operaciones de capitalización generadoras de rendimientos de capital mobiliario los seguros diferidos con reembolso de primas. Comentario a la Res. TEAC de 18 noviembre 1998», en *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, Vol I (Parte Presentación), 1999, 1041 pgs. (BIB 1999, 629).
- «Traspaso de local de negocio, renuncia a los derechos arrendaticios e incrementos de patrimonio en el IRPF. (Comentario a la STSJ Navarra 7 noviembre 1997)», en *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, Parte Presentación (Vol. II), 1997 (BIB 1997, 918).
 - «Imputación de rendimientos en caso de usufructo de acciones de sociedad transparente. Comentario a la Res. TEAC de 26 de junio de 1998 (JT 1998, 1484)», en *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, Vol. III, pgs. 1310-1314.
- EIBELHÄUSER, Manfred, «Wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht – Herkunft und Bedeutung», en *Deutsches Steuerrecht*, núm. 34, 2002, pgs. 1426-1432.
- ENGISCH, Karl, *Die Einheit der Rechtsordnung*, Unveränd. reprograf, Nachdr. d. 1935 bei Winter, Heidelberg, erschienen Ausg. / mit e. Geleitw. zum Neudr. von Arthur Kaufmann. Darmstadt: Wissenschaftliche Buchgesellschaft, 1987, 94 pgs.
- *Logische Studien zur Gesetzesanwendung*, 3 Auflage, Heidelberg, C. Winter, 1963, 124 pgs.
 - *Introducción al pensamiento jurídico*, Traducción de Ernesto Garzón Valdés, Madrid, Guadarrama, 1967, 272 pgs.
 - *Einführung in das juristische Denken*, 5. neu bearb. Aufl. Stuttgart: W. Kohlhammer, imp. 1971, 292 pgs.
- ESSER, Carl-Heinrich, *Die Entwicklung des Verhältnisses Steuerrecht-Privatrecht unter besonderer Berücksichtigung der sog. «Wirtschaftlichen Betrachtungsweise».* (Zugleich ein Beitrag über Möglichkeiten und Grenzen der Begriffsbildung im Steuerrecht), Tesis Doctoral, Würzburg, 1966, 150 pgs.
- *Vorverständnis und Methodenwahl in der Rechtsfindung: Rationalitätsgrundlagen richterlicher Entscheidungspraxis*, Frankfurt am Main, Athenäum, 1972, 220 pgs.
- FALCÓN Y TELLA, Ramón, *Interpretación económica y seguridad jurídica*, en *Crónica Tributaria*, núm. 68, 1993, pgs. 25-31.
- «El fraude a la ley tributaria como mecanismo para gravar determinadas economías de opción (I): su radical diferencia con los supuestos previstos en el art. 6.4 CC», en *Quincena Fiscal*, núm. 17, 1995, pgs. 5-15.

- «El fraude de ley tributaria como un mecanismo para gravar determinadas economías de opción (II): límites a la utilización de esta figura», en *Quincena Fiscal*, núm. 18, 1995, pgs. 5-10.
 - «Calificación del hecho imponible y simulación», en *Quincena Fiscal*, núm. 11, 1996, pgs. 5-7.
 - «Interpretación jurídica y primas únicas: el criterio de la Audiencia Nacional», en *Quincena Fiscal*, núm. 3, 1998, pgs. 5-8 (BIB 1998, 1549).
 - «El nuevo IRPF y la capacidad contributiva (I): mínimo personal y familiar e individualización de rentas», en *Quincena Fiscal*, núm. 1, 1999, pgs. 5-10.
 - «El delito fiscal como ley penal en blanco: la necesidad de tener en cuenta todas las normas tributarias que afectan a la exigibilidad jurídica de una determinada conducta del contribuyente», en *Quincena Fiscal*, núm. 10, pgs. 5-8.
 - «De nuevo sobre las primas únicas y los bonos austríacos: pronunciamientos recientes de la Audiencia Nacional y de los TEA», en *Quincena Fiscal Aranzadi*, núm. 14, 1999, pgs. 5-8 (BIB 1999, 920).
 - «Negocios fiduciarios: la necesidad de respetar a efectos tributarios la forma jurídica utilizada o de acudir a un expediente de fraude de ley (Res. TEAR Andalucía 23 junio 1999)», en *Quincena Fiscal*, núm. 22, 1999, pgs. 5-7.
 - «Negocios fiduciarios: régimen tributario», en *Los negocios anómalos ante el Derecho Tributario español, Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid*, núm. 16, 2000, pgs. 195-212.
 - «El fraude de ley o «conflicto en la aplicación de la norma» y el delito fiscal: la importante STC 10 mayo 2005», en *Quincena Fiscal*, núm. 12-13, 2005, pgs. 5-9.
 - *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Madrid, Iustel, 2005, 204 pgs.
- FERNÁNDEZ PAVÉS, María José, *La calificación jurídica de un conjunto de operaciones por esta de acciones y los negocios fiduciarios o indirectos. Comentario a la Sentencia de la Audiencia Nacional 19 de mayo de 2005 (JUR 2005, 238919)*, en *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 11, 2006 (BIB 2006, 1064).
- FERRARA, Francesco, *La simulación de los negocios jurídicos (Actos y Contratos)*, traducción de la quinta edición italiana por Rafael Atard y Juan A. de la Puente. Segunda edición. Madrid, Revista de Derecho Privado, 1931, 464 pgs.
- FERREIRO LAPATZA, José Juan. (et. al.), *Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas* (FERREIRO LAPATZA, Juan; et al.). Madrid, Civitas, 1983, 585 pgs.
- FERREIRO LAPATZA, José Juan, «Notas sobre la reforma de la Ley General Tributaria», en *Quincena Fiscal*, núm. 17, 1995 (BIB 1995, 1265).
- «Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal», en *Quincena Fiscal*, núm. 8, 2001, pgs. 9-24.
 - *Curso de derecho financiero español: instituciones*, 25ª ed., Madrid, Marcial Pons, 2006, 598 pgs.
- FISCHER, Peter, «Steuergesetz und richterliche Wertung. Eine Studie zu teleologischen

Lücken, Wertlücken und Anordnungslücken im Steuerrecht», en *Steuer und Wirtschaft*, 1979, pgs. 347-364.

FISCHER-ZERNIN, Justus, «Mißbrauch von Doppelbesteuerungsabkommen. Gesetzeslücke, ein Fall von § 42 AO oder der Anlaß für eine Invasion von Rechtsätzen des Völkerrechts in das innerstaatliche Steuerrecht?», en *Recht der internationalen Wirtschaft*, 1987, pgs. 362-368.

FLEISCHMANN, Hans Gunnar, «BFH beschränkt Treuhandverhältnisse ein», en *Deutsches Steuerrecht*, 1993, pgs. 828-829.

FLUME, Werner, *Steuerwesen und Rechtsordnung*, Unveränderter Nachdruck aus Festschrift für Rudolf Smend 1952 mit einem Geleitwort des Herausgebers zur hiermit begründeten Schriftenreihe. Köln: Otto Schmidt, cop. 1986, 56 pgs.

— «Der gesetzliche Tatbestand und die Grenztatbestände in Steuerrecht und Steuerpraxis», en *Steuerberater Jahrbuch*, 1967/1968, pgs. 63-94.

FROTSCHER, Gerrit (Hrsg.), *Einkommensteuergesetz*, 6 Auflage, Band 1, Freiburg, Rudolf Haufe Verlag, 1998-2007 (paginación por parágrafos).

FUENTESSECA, Cristina, *El negocio fiduciario en la jurisprudencia del Tribunal Supremo*, Barcelona, Bosch, 1997, 254 pgs.

FÜGER, Rolf; RIEGER, Norbert, «Ende des Mythos der Monaco-Entscheidung. Anmerkungen zu den Entscheidungen des BFH vom 21.12.1994, 28.8.1997 und 29.10.1997», en *Internationales Steuerrecht*, 1998, pgs. 353-361.

GARCÍA GIL, José Luis; GARCÍA GIL, Francisco Javier, *Tratado del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Relaciones con el IVA. Jurisprudencia. Casos prácticos*, Madrid, DIJUSA, 2000, 976 pgs.

GARCÍA MORENO, Alberto, *Impuesto sobre el Patrimonio*, en *Manual de Derecho Tributario. Parte especial* (MARTÍN QUERALT, Juan; TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel; CAYÓN GALIARDO, Antonio; directores), Tercera edición, Pamplona, Thomson-Aranzadi, 2006, pgs. 455-492.

GARCÍA NOVOA, César, «La tributación del traspaso de futbolistas. Comentario a la STS 4 marzo 1998», en *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, Vol. II, 1998, pgs. 1149-1164 (BIB 1998, 507).

— «La posibilidad de imponer sanciones en los supuestos de fraude y abuso de la norma tributaria: el criticable contenido del artículo 15.3 del anteproyecto de Ley General Tributaria», en *Quincena Fiscal*, núm. 8, 2003, pgs. 9-26.

— «El valor de enajenación en la venta de acciones cotizadas en bolsa pero vendidas fuera de la misma. Comentario a STS de 25 de septiembre de 2003», en *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 17, 2003 (BIB 2003, 1479).

— *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*, Madrid, Marcial Pons, 2004, 452 pgs.

— «La sentencia del Tribunal Constitucional 120/2005, de 10 de mayo. Fraude de ley y Delito Fiscal», en *Diario La Ley*, núm. 6381, pgs. 6-11.

— «El Proyecto de Ley de Prevención del Fraude (II)», en *Quincena Fiscal*, núm. 10, 2006 (BIB 2006, 750).

- GARRIGUES DÍAZ-CAÑABATE, Joaquín, *Negocios fiduciarios en el Derecho Mercantil*, Segunda reedición, Madrid, Civitas, 1981, 113 pgs.
- GASSNER, Wolfgang, *Interpretation und Anwendung der Steuergesetze*. Wien, Orac, 1972, 142 pgs.
- GEILER, Karl, «Steuerrecht und Privatrecht», en *Steuer und Wirtschaft*, 1927, pgs. 497-524.
- GIANNINI, Aquile Donato, *Istituzioni di Diritto Tributario*, Settima edizione aggiornata, Milano, Giuffrè, 1956, 526 pgs.
- GIL PÉREZ, Antonio; TERRASA MONASTERIO, Miquel; SÁNCHEZ LÓPEZ, Andrés, *Comentarios al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al Impuesto sobre la Renta de No Residentes*, Pamplona, Aranzadi, 2000, 2244 pgs.
- GODOI, Marciano S., *Fraude a la ley y conflicto en la aplicación de las leyes tributarias*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2005, 292 pgs.
- GÓMEZ BENÍTEZ, José Manuel, «Función y contenido del error en el tipo de estafa», en *Anuario de Derecho Penal y Ciencias Penales*, tomo 38, 1985, pgs. 333-345.
- GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio, *La interpretación de las normas tributarias*, Pamplona, Aranzadi, 1997, 190 pgs.
- GRIMM, Claus, «Das Steuerrecht zwischen wirtschaftlicher Betrachtungsweise und Zivilrecht», en *Deutsche Steuer- Zeitung*, Nr 15-16, 1978, pgs. 283-290.
- GROH, Manfred, «Die wirtschaftliche Betätigung im rechtlichen Sinne», en *Steuer und Wirtschaft*, Nr. 3, 1989, pgs. 227-231.
- *Bauten auf fremden Grundstück: BGH versus BFH?*, en *Betriebs-Berater*, 1996, pgs. 1487-1492.
- «Zu den Bemerkungen zur Bonner Schule von Weber-Grellet, FR 1998, 35», en *Finanz-Rundschau*, 1998, pgs. 557-559.
- GRÜN WALD, Ulrich, POGODDA, Annette, «Sale and lease back– Ein umsatzsteuerliches Problem?–», en *Umsatzsteuer-Rundschau*, 2001, pgs. 140-143.
- HEIDNER, Hans-Hermann, *Treuhandverhältnisse im Steuerrecht*, Herne-Berlin, Neue Wirtschafts-Briefe, 1994, 287 pgs.
- HENSEL, Albert, «Zur Dogmatik des Begriffs «Steuerumgehung», en *Bonner Festgabe für Ernst Zitelmann zum fünfzigjährigen Doktorjubiläum*, München-Berlin, Duncker & Humblot, 1923, pgs. 217-288.
- «Kurt Ball Steuerrecht und Privatrecht», en *Steuer und Wirtschaft*, 1925, pgs. 1964-1978.
- *Steuerrecht*, 2ª ed. Berlin, Julius Springer, 1927, 197 pgs.
- *Derecho Tributario*, traducción de la 3ª edición alemana a cargo de Andrés Báez Moreno, María Luisa González-Cuellar Serrano y Enrique Ortiz Calle, Madrid, Marcial Pons, 2005, pg. 424.

- HERRMANN, Hans Joachim, «Einkommensteuerrechtliche Fragen der Gestaltung geschlossener Immobilienfonds», en *Steuer und Wirtschaft*, 1989, pgs. 97-109.
- HERRERA MOLINA, Pedro Manuel, *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, Madrid, Marcial-Pons, 1998, 588 pgs.
- «Nuevas perspectivas sobre el fraude de ley en materia tributaria», en *Quincena Fiscal*, núm. 12, 1999, pgs. 9-16.
- «Metodología del Derecho Financiero y Tributario», en *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 26, 2003, 135 pgs.
- HUBER-KREBS, Hans Walter, «Kritische Betrachtung der Entwicklung einer «wirtschaftlichen Betrachtungsweise» im Steuerrecht», en *Steuer und Wirtschaft*, 1966, pgs. 620-636.
- «Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Konformität zwischen Steuerrecht und Privatrecht», en *Steuer und Wirtschaft*, 1967, pgs. 474-492.
- HÜBSCHMANN/HEPP/SPITALER, *Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung*, Köln, Dr. Otto Schmidt, 1951-2003 (comentarios por parágrafos en 14 tomos).
- INFANTE RUIZ, Francisco José, «La causa de la venta en garantía y su extinción (Comentario a la STS de 9 de diciembre de 1998, RJ 1998, 9426)», en *Revista de Derecho Patrimonial*, núm. 3, 1999, pgs. 453-458.
- JARACH, Dino, *Principi per l'applicazione delle tasse di registro*, Padova, CEDAM, 1937, 104 pgs.
- *El hecho imponible: teoría general del derecho tributario sustantivo*, 3ª ed., Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1996, 238 pgs.
- JEGZENTIS, Peter; KAHL, Ilona, «Qualifikationskonflikte bei Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten durch beschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften», en *Internationales Steuerrecht*, 2001, pgs. 131-136.
- JORDANO BAREA, Juan Bautista, «Problemática del negocio fiduciario», en *Revista de Derecho Privado*, 1958, pgs. 526-531.
- *El negocio fiduciario*, Barcelona, Bosch, 1959, 200 pgs.
- KAUFMANN, Arthur, *Analogie und «Natur der Sache»*. *Zugleich Beitrag zur Lehre vom Typus*, 2, verb. U. durch. e. Nachw. erg. Aufl. Heidelberg-Hamburg: Decker, 1982, pg. 88.
- KIRCHHOF, Paul, «Widerspruchfreiheit im Steuerrecht als Verfassungspflicht», en *Steuer und Wirtschaft*, Nr 4, 2000, pgs. 316-327.
- KIRCHHOF, Paul; SÖHN, Hartmut, *Einkommensteuergesetz Kommentar*, Band 2 (§ 1a – § 2b). Heidelberg, C. F. Müller, cop. 1992-2000 (paginación por parágrafos).
- KIRSTEN, Walter; MATHEJA, Kurt, *Treuhand und Treuhände im Steuerrecht. Steuerliche Treuhand, Treuhänderschaft und Organshaft*, 2, erneuerte und erweiterte Auflage, Herne-Berlin, Neue Wirtschafts-Briefe, 1978, 195 pgs.
- KLEIN, Franz, *Abgabenordnung – einschließlich Steuerstrafrecht– (Klein, Hrsg.)*, 9, völlig neubearbeitete Auflage, München, Beck, 2006, 2092 pgs.

- KNOBBE-KEUK, Brigitte, *Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht*, 9, völlig überarbeitete und erweiterte Auflage, Köln, Otto Schmidt, 1993, 1099 pgs.
- KOCH, Karl; SCHOLTZ, Rolf-Detlev, Hrsg, *Abgabenordnung Kommentar*, 5 Auflage, Berlin, Heymanns Verlag, 1996, pg. 2518.
- KOHLMANN, Günther, *Steuerstrafrecht mit Ordnungswidrigkeitenrecht und Verfahrensrecht. Kommentar zu den §§ 369-412 AO 1977*, Köln, Dr. Otto Schmidt, 1972-2002 (paginación por párrafos).
- KOLLER, Thomas, *Privatrecht und Steuerrecht. Eine Grundlagenstudie zur Interdependenz zweier Rechtsgebiete*, Bern, Verlag Stämpfli, 1993, 458 pgs.
- KRABBE, Helmut, «Mißbrauch von Doppelbesteuerungsabkommen», en *Steuerberater-Jahrbuch*, 1985/1986, pgs. 403-415.
- KRIELE, Martin, *Theorie der Rechtsgewinnung. Entwickelt am Problem der Verfassungsinterpretation*, Berlin, Duncker & Humblot, 1967, 334 pgs.
- *Theorie der Rechtsgewinnung. Entwickelt am Problem der Verfassungsinterpretation*, Zweite, durch ein Nachwort ergänzte Auflage, Berlin, Duncker & Humblot, 1976, 366 pgs.
- KRUSE, Heinrich Wilhelm, «Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Recht der Verkehrsteuern», en *Festschrift für Heinz Paulick zum 65. Geburtstag 9. Mai 1973*, hrsg. von Heinrich Wilhelm KRUSE, Köln-Marienburg, O. Schmidt, 1973, pgs. 403-414.
- *Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung. Rechtsnatur und Bestimmung*, 3 unveränderte Auflage, Köln, Dr. Otto Schmidt, 1978, 232 pgs.
- «Steuerumgehung zwischen Steuervermeidung und Steuerhinterziehung», en *Steuerberater-Jahrbuch*, 1978-1979, pgs. 443-460.
- «Steuerzpezifische Gründe und Grenzen der Gesetzesbindung», en *Grenzen der Rechtsfortbildung durch Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht/herausgegeben im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V. von Klaus Tipke*, Köln, Otto Schmidt, 1982, pgs. 71-83.
- «Über Rechtsgefühl, Rechtsfortbildung und Richterrecht im Steuerrecht», en *Betriebs-Berater*, 1985, pgs. 1077-1084.
- «Über die Gleichmäßigkeit der Besteuerung», en *Steuer und Wirtschaft*, 1990, pgs. 322-330.
- *Lehrbuch des Steuerrechts. Band I. Allgemeiner Teil*, München, Beck, 1991, 483 pgs.
- *Kontinuität und Fortschritt der höchstrichterlichen Rechtsprechung*, en *75 Jahre Reichsfinanzhof-Bundesfinanzhof*, Festschrift, Bonn, Stollfuß, 1993, pgs. 239-254.
- «Auslegung am Gesetz vorbei. über den heutigen Umgang mit dem Einkommensteuergesetz», en *Steuerrecht, Steuer- und Rechtspolitik, Wirtschaftsrecht und Unternehmensverfassung, Umweltrecht, Festschrift für Wolfgang Ritter zum 70. Geburtstag*, Köln, Dr. Otto Schmidt, 1997, pgs. 413-425.
- LAMARCA PÉREZ, Carmen, «Observaciones sobre los nuevos delitos contra la Hacienda Pública», en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 178, 1985, pgs. 743-797.

LANG, Joachim, *Die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer. Rechtssystematische Grundlagen steuerlicher Leistungsfähigkeit im deutschen Einkommensteuerrecht*, Köln, Dr. Otto Schmidt, 1988, pg. 672.

— «Die Ausfüllung von Lücken in Steuergesetzen», en *Steuerrecht. Ausgewählte Probleme am Ende des 20. Jahrhunderts*, Festschrift zum 65. Geburtstag von Ernst Höhn, Bern-Stuttgart-Wien, Paul Haupt, 1995, pgs. 159-188.

LANG, Joachim; SEER, Roman, «Die persönliche Zurechnung von Einkünften bei Treuhandverhältnissen», en *Finanz-Rundschau*, 1992, pgs. 637-646.

LARENZ, Kart, *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, Berlin, Springer Verlag, 1960, pg. 381.

— *Metodología de la Ciencia del Derecho*, Traducción de Marcelino Rodríguez Molinero de la 4ª edición alemana, Barcelona, Ariel, 1994, pg. 536.

LÁZARO, Juan José, «Régimen fiscal de los contratos de arrendamiento financiero. (Artículo 128 de la LIS)» en *Comentarios al Impuesto sobre Sociedades*, Tomo II, Regímenes especiales, Madrid, Civitas, 1998, pgs. 2173-2204.

LEHNER, Moris, «Wirtschaftliche Betrachtungsweise und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Zur Möglichkeit einer teleologischen Auslegung der Fiskalzwecknorm», en *Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion: Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag*/ hrsg. von Joachim LANG, Köln, O. Schmidt, 1995, pgs. 237-249.

LEIBHOLZ, Gerhard, *Die Gleichheit vor dem Gesetz: Eine Studie auf rechtsvergleichender u. rechtsphilos. Grundlage*, Berlin, O. Liebmann, 1925, 161 pgs.

— *Die Gleichheit vor dem Gesetz: Eine Studie auf rechtsvergleichender und rechtsphilosophischer Grundlage*, 2., durch e. Reihe erg. Beiträge erw. Auflage, München-Berlin, Beck, 1959, 265 pgs.

LIEBISCH, Arnold, *Steuerrecht und Privatrecht. Ein Beitrag zur Förderung der Rechtseinheit*, Köln, Otto Schmidt, 1933, 166 pgs.

LION, Max, «Steuerrechtliche Wirtschaftsbegriffe. Zugleich ein Beitrag zur Lehre von der Gesetzesauslegung und-umgehung», en *Vierteljahresschrift für Steuer und Finanzrecht*, 1927, pgs. 132-187.

LITTMANN, Eberhard, *Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht*, en *Die Wirtschaftsprüfung*, 1951, pgs. 78-82.

LÓPEZ MOLINO, Antonio María, «Los negocios en fraude de ley tributaria, los negocios simulados y los negocios indirectos (arts. 24, 25 y 28 LGT)», en *Crónica Tributaria*, núm. 85, 1998, pgs. 159-188.

LUCAS DURÁN, Manuel, *La tributación de los dividendos internacionales*, Valladolid, Lex Nova, 2000, 379 pgs.

LUTZ, Günter, «Der Gegenstand der Aktivierung und seine Zurechnung im Handels- und Steuerrecht», en *Handbuch des Jahresabschlusses. Rechnungslegung nach HGB und internationalen Standards* (Hrsg. WYSOCKI, Klaus; SCHULZE-OSTERLOH, Joachim; HENNRICHS, Joachim; KUHNER, Christoph). Band, 1 Köln, Otto Schmidt, 1984-2007, I/4, 33 pgs.

- MAABEN, Wolfgang, *Privatrechtsbegriffe in den Tatbeständen des Steuerrechts*, Berlin, Duncker & Humblot, 1977, 292 pgs.
- MALVÁREZ PASCUAL, Luis Alberto; MARTÍN ZAMORA, Pilar, *El Impuesto sobre Sociedades. Régimen general*, Madrid, Centro de Estudios Financieros, 1998, 1045 pgs.
- MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, Lorenzo, «La interpretación de las normas según la ley general tributaria», en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núm. 54, 1964, pgs. 343-378.
- MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo J, «Domestic Anti-Abuse Rules and Double Taxation Treaties: a Spanish Perspective-Part I, en *Bulletin for International Fiscal Documentation*, November, 2002, pgs. 542-553.
- MARTÍN QUERALT, Juan, «Estudio introductorio», en VANONI, Ezio, *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*, traducción y estudio introductorio de Juan Martín Queralt, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1973, pgs. 11-64.
- MARTÍN QUERALT, Juan; LOZANO SERRANO, Carmelo; TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel; CASADO OLLERO, Gabriel, *Curso de derecho financiero y tributario*, 16ª ed. rev. y puesta al día, Madrid, Tecnos, 2005, 811 pgs.
- MARTÍNEZ MARTÍNEZ, Dionisio, «La interpretación de las normas tributarias y el fraude de ley en la Ley 25/1995, de modificación de la LGT», en *Monografía Carta Tributaria*, núm. 256, 1996, pgs. 1-11.
- MARTÍNEZ VELENCOSO, Luz María, «El “lease back” o “leasing de retorno”: distinción de otras figuras. Aplicación de la Ley de Usura. (Comentario a la STS 17 de marzo de 1998)», en *Revista de Derecho Patrimonial*, núm. 1, 1998, pgs. 315-324.
- MEIER-HAYOZ, Arthur, *Der Richter als Gesetzgeber: Eine Besinnung auf d. v. d. Gerichten befolgten Verfahrensgrundsätzen im Bereiche d. freien richterl. Rechtsfindg gemäss Art.: 1 Abs. 2 d. schweizer. Zivilgesetzbuches*. Zürich: Rechts- u. staatswiss. F., Hab.-Schr., 1951, 290 pgs.
- MERINO JARA, Isaac, «Adquisición de valores mobiliarios con cupón corrido y negocios jurídicos anómalos», en *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 2, 2005, pgs. 19-30 (BIB 2005, 909).
- MESMER, Kurt, «Die höchstgerichtliche Rechtsprechung zu Familienpersonengesellschaften im Einkommensteuerrecht. –Bestandaufnahme und kritische Betrachtung–», en *Steuerberater-Jahrbuch*, 1979/1980, pgs. 163-258.
- MOLLÁ RUDÍEZ, Julián, «Los criterios de individualización de rentas y la elusión de la progresividad en el IRPF», en *Monografías Carta Tributaria*, núm. 207, 1994, pgs. 1-12.
- MOXTER, Adolf, «Zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise im Bilanzrecht», en *Steuer und Wirtschaft*, núm. 3, 1989, pgs. 232-241.
- *Bilanzrechtsprechung*, 5 Auflage, Tübingen, Mohr Siebeck, 1999, 304 pgs.
- NASARRE AZNAR, Sergio; RIVAS NIETO, Estela, «Trust e instituciones fiduciarias. Problemática civil y tratamiento fiscal», en *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 28, 2006, 24 pgs.

- NAVARRO MARTORELL, Mariano, *La propiedad fiduciaria*, Barcelona, Bosch, 1950, 347 pgs.
- NAVAS VÁZQUEZ, Rafael, «La calificación del hecho imponible según el artículo 25 de la Ley General Tributaria», en *Crónica Tributaria*, núm. 50, 1984, pgs. 103-132.
- «Interpretación y calificación en Derecho Tributario», en *Los negocios anómalos ante el Derecho Tributario español*, *Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid*, núm. 16, 2000, pgs. 13-24.
- NEES, Fritz, *Steuerungsumgehung, § 5 Reichabgabenordnung und das bürgerliche Recht*, Mainz, J. Diemer, 1921, 56 pgs.
- NEVERMANN, Karsten, *Justiz und Steuerungsumgehung. Ein kritischer Vergleich der Dritten Gewalt zu kreativer steuerlicher Gestaltung in Großbritannien und Deutschland*, Berlin, Duncker & Humblot, 1994, 346 pgs.
- ORÓN MORATAL, Germán, AGULLÓ AGÜERO, Antonia, *Los nuevos impuestos sobre la renta de las personas físicas y sobre la renta de no residentes: (comentarios a las Leyes 40/1998 y 41/1998, con sus respectivos Reglamentos aprobados por Reales Decretos 214/1999, de 5 de febrero, y 326/1999, de 26 de febrero)*, Madrid, McGraw-Hill, 1999, 926 pgs.
- OSTERLOH, Lerke, «El Derecho Tributario y el Derecho Privado», en *Tratado de Derecho Tributario*, Dirigido por Andrea AMATUCCI; Vol. I, Bogotá: Temis, 2001, pgs. 113-138.
- PAHLKE, Armin; KOENIG, Ulrich, Hrsg, *Abgabenordnung*, München, Beck, 2004, 2838 pgs.
- PALANDT, *Bürgerliches Gesetzbuch*, 66, neubearbeitete Auflage, München, Beck, 2007, 2901 pgs.
- PALAO TABOADA, Carlos, «El fraude a la ley en Derecho Tributario», en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, 1966, pgs. 677-696.
- «Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva», en *Estudios Jurídicos en homenaje al Profesor Federico de Castro*, Vol II, Madrid, Tecnos, 1975, pgs. 377-426.
- «Economía y Derecho en la aplicación de las leyes tributarias», en *Crónica Tributaria*, núm. 73, 1995, pgs. 69-75.
- «Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación parcial de la Ley General Tributaria (II)», en *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 155, 1996, pgs. 3-20.
- «Tipicidad e igualdad en la aplicación de las normas tributarias. (La prohibición de la analogía en Derecho Tributario)», en *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid*, núm. 1, 1997, pgs. 219-243.
- «¿Existe el fraude a la ley tributaria?», en *Estudios Financieros, Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 182, 1998, pgs. 3-28.
- «El atolladero del fraude a la ley tributaria. Comentario a la STSJ de la Rioja de 9 de febrero de 2000», en *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación (Serie Roja)*, núm. 209, 2000, pgs. 1-12.
- «Algunos problemas que plantea la aplicación de la norma española sobre el fraude a la ley tributaria», en *Crónica Tributaria*, núm. 98, 2001, pgs. 127-141.
- «Los “motivos económicos válidos” en el régimen fiscal de las reorganizaciones

- empresariales», en *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 235, 2002, pgs. 63-110.
- «La norma anti-elusión del proyecto de nueva Ley General Tributaria», en *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 248, 2003, pgs. 71-96.
 - «Nueva visita al principio de capacidad económica», en *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 124, 2005, pgs. 767-783.
 - «Los instrumentos normativos contra la elusión fiscal», en *La justicia en el diseño y aplicación de los tributos*, L Semana de Estudios de Derecho Financiero, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2005, pgs. 111-132.
- PAPIER, Hans Jürgen, *Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalte und das grundgesetzliche demokratieprinzip: Zugleich ein Beitrag zur Lehre von den Rechtsformen der Grundrechtseingriffe*, Berlin, Duncker & Humblot, 1973, 243 pgs.
- PASCUAL PEDREÑO, Eladio, «Base imponible: las amortizaciones», en *Impuesto sobre Sociedades: aspectos fundamentales*, Valladolid, Lex Nova, 1997, pgs. 267-347.
- PASCHEN, Uwe, *Steuerumgehung im nationalen und internationalen Steuerrecht*, Wiesbaden, Deutsche Universitäts-Verlag, 2001, 248 pgs.
- PAULICK, Heinz, «Auslegung und Rechtsfortbildung im Steuerrecht», en *Die Auslegung der Steuergesetze in Wissenschaft und Praxis*, Gedenkschrift für Armin Spitaler, Köln, Dr. Otto Schmidt, 1965, pgs. 165-193.
- «Von der wirtschaftlichen zur rechtlichen Betrachtungsweise in der höchstrichterlichen Steuersprechung», en *Der Betrieb*, Nr. 43, 1968, pgs. 1867-1870.
 - «Das Steuerrecht als Teil der Gesamtrechtsordnung und die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs», en *Deutsches Steuerrecht*, Heft. 20, 1975, pgs. 564-577.
- PÉREZ DE ONTIVEROS, M. Carmen, *Consideraciones en torno al «pacto de fiducia cum creditore»*, en *Revista Jurídica de Navarra*, núm. 12, 1991, pgs. 43-68.
- PÉREZ ROYO, Fernando, «La configuración de la acción típica en el delito de defraudación tributaria (art. 349 CP)», en *Revista española de derecho financiero*, núms. 47-48, 1985, pgs. 353-384.
- «Comentario al artículo 24 de la Ley General Tributaria», en *Comentarios a la Ley General, Libro-Homenaje al Prof. Dr. D. Fernando Sainz de Bujanda*. Volumen I. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1991, pgs. 367-391.
 - «La Doctrina de los Lores sobre la elusión fiscal (Examen de casos recientes)», en *Quincena Fiscal*, núm. 10, 2005, pgs. 11-32 (BIB 2005, 1119).
 - *Derecho financiero y tributario. Parte general*, 15ª ed., Madrid, Civitas, 2005, 527 pgs.
 - «La ingeniería fiscal y el delito de defraudación tributaria», en *Diario La Ley*, núm. 6381, 2005, pgs. 1374-1376.
 - «El estado del arte de la aplicación del delito fiscal en España (Con especial referencia al tratamiento de la simulación, fraude de ley y delito fiscal en la doctrina de la Sala Segunda del Supremo y una apostilla sobre la STC de 10 de mayo de 2005)», en *Diario La Ley*, núm. 6281, 2005, pgs. 1935-1940.
 - «¿Cabe condenar por delito fiscal en los casos de incorrecta aplicación de las

normas sobre imputación temporal? Comentario a una decisión sorprendente: la STS de 20 de enero de 2006», en *Diario La Ley*, núm. 6603, pgs. 1-5.

PÉREZ ROYO, Fernando; AGUALLO AVILÉS, Ángel, *Comentarios a la reforma de la Ley General Tributaria*, Pamplona, Aranzadi, 1996, 680 pgs.

PÉREZ ROYO, Ignacio, *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Tercera Edición, Madrid, Marcial Pons, 2000, 692 pgs.

POLLAND, Wolfgang, *Steuerrecht und Privatrecht. Unter besonderer Berücksichtigung der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs und der Finanzgerichte*, Düsseldorf, Verlagsbuchhandlung der Wirtschaftsprüfer, 1960, 148 pgs.

PONT CLEMENTE, Joan-Francesc, *La simulación en la nueva Ley General Tributaria*, Madrid, Marcial Pons, 2006, 207 pgs.

— *La economía de opción*, Madrid, Marcial Pons, 2006, 205 pgs.

PRADA LARREA, José Luis, «Simulación, fraude de ley y economía de opción en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades: un ejemplo retrospectivo», en *Monografías Carta Tributaria*, núm. 218, 1995, pgs. 1-8.

RAMALLO MASSANET, Juan, «La autonomía de los conceptos tributarios respecto de los jurídico-privados: realidad, métodos y razón de ser» (Estudio Preliminar a las traducciones de los trabajos de L. TROTABAS y F. GENY), en *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid*, núm. 46, 1973, pgs. 7-37.

RANCANO MARTÍN, Asunción, *El delito de defraudación tributaria*, Madrid, Marcial Pons, 1997, 233 pgs.

RAUPACH, Arndt, «Die Frage der Zurechnung im Steuerrecht als Problem der Tatbestand-verwirklichung», en *Handelsbilanzen und Steuerbilanzen: Festschrift zum 70. Geburtstag von Heinrich Beisse*, Düsseldorf, IDW, 1997, pgs. 403-431.

REGLERO CAMPOS, L. Fernando, «El pacto comisorio», en *Aranzadi Civil*, núm. 4, 2007 (BIB 2007, 91).

RIVAS NIETO, Estela, «Régimen fiscal de los patrimonios fiduciarios: el Impuesto sobre Sociedades», en *Los patrimonios fiduciarios y el trust*, III Congreso de Derecho Civil Catalán (Sergio Nasarre Aznar; Martín Garrido Melero; coords). Madrid, Marcial Pons-Colegio Notarial de Cataluña, 2006, pgs. 727-735.

ROBERTZ, Michael, *Die persönliche Zurechnung von Vermögenseinkünften. Auswirkungen zivilrechtlicher Sachverhaltsgestaltungen*, Münster, LIT Verlag, 2004, 295 pgs.

RÖDDER, Thomas, «Persönliche Zurechnung und sachliche Qualifikation von Einkünften bei er Treuhandschaft», en *Der Betrieb*, 1988, pgs. 195-202.

RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, Jesús, «Los contratos de arrendamiento financiero en la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades», en *Quincena Fiscal*, núm. 6, 1996, pgs. 47-54.

— *El régimen tributario del leasing y del renting con finalidad financiera*, Madrid, Marcial Pons, 2000, 262 pgs.

— *El Impuesto sobre el Valor Añadido en las Operaciones Inmobiliarias*, Pamplona, Aranzadi, 2002, 415 pgs.

- «El concepto de “terrenos en curso de urbanización” en el Impuesto sobre el Valor Añadido: se perpetúa una situación de grave inseguridad jurídica», en *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 15, 2003, pgs. 5-15.
 - «El Impuesto sobre el Valor Añadido en las operaciones urbanísticas: nuevos criterios en la doctrina administrativa. Resolución comentada: Resolución de la Dirección General de Tributos de 17 de junio de 2005», en *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 21, 2005, pgs. 21-30.
 - «Base imponible (II): Amortizaciones y régimen especial del arrendamiento financiero», en *El Impuesto sobre Sociedades y su reforma para 2007* (Dir. José Antonio Rodríguez Ondarza), Madrid, Civitas, 2006, pgs. 99-150.
- RODRÍGUEZ-RAMOS LADARIA, Luis, «Fraude de Ley Tributaria y Delito Fiscal (Comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo 751/2003, de 28 de noviembre)», en *Diario la Ley*, núm. 6553, 2006, pgs. 1644-1651.
- ROSEMBUJ, Tulio, *El fraude de ley y el abuso de las forma en el Derecho Tributario*, Madrid, Marcial Pons, 1994, 331 pgs.
- ROZAS VALDÉS, José Andrés; ANDERSON, Miriam, «¿Simulación civil o recalificación tributaria? Sentencias comentada: SAN de 7 de julio de 2005», en *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 18, 2006 (BIB 2006, 1734).
- RUBIO TORRANO, Enrique, *El pacto de retroventa*, Madrid, Tecnos, 1990, 239 pgs.
- RUIZ ALMENDRAL, Violeta, *El Fraude a la Ley Tributaria a examen. Los problemas de la aplicación práctica de la norma general anti-fraude del artículo 15 de la LGT a los ámbitos nacional y comunitario*, Pamplona, Aranzadi, 2006, 203 pgs.
- RUIZ ALMENDRAL, Violeta; SEITZ, Georg, «El Fraude a la ley tributaria. (Análisis de la norma española con ayuda de la experiencia alemana)», en *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, núms. 257-258, 2004, pgs. 3-64.
- RUIZ ALMENDRAL, Violeta; ZORNOZA PÉREZ, Juan José, «Interpretación, calificación, integración y medidas anti elusión en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria», en *Estudios de Derecho Judicial*, núm. 57, 2004, pgs. 11-84.
- RUIZ TOLEDANO, José Ignacio, *El fraude de ley y otros supuestos de elusión fiscal*, Valencia, CISS, 1998, 272 pgs.
- RUIZ ZAPATERO, Guillermo G, «Fraude y Delito Fiscal: SSTs de 19-05-2005 (PINYER) (RJ 2005, 7645) y 20-01-2006 (KUJAL) (RJ 2006, 604)», en *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 4, 2006 (BIB 2006, 742).
- *Analogía, Fraude y Simulación Negocial en el Delito Fiscal: Sentencias del Tribunal Supremo y STC 120/2005*, Pamplona, Aranzadi, 2006, 288 pgs.
- RUPPE, Hans Georg, «Möglichkeiten und Grenzen der Übertragung von Einkunftsquellen als Problem der Zurechnung von Einkünften», en *Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht* (Hrsg. Klaus TIPKE), Köln, Dr. Otto Schmidt, 1978, pgs. 7-40.
- SAINZ DE BUJANDA, Fernando, «Concepto del hecho imponible», en *Hacienda y Derecho*, Volumen IV, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1966, pgs. 257-419.

- «Naturaleza del hecho imponible», en *Hacienda y Derecho*, Volumen IV, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1966, pgs. 565-611.
- SALDITT, Franz, «Über den "möglichen Wortsinn" des Entnahmetatbestandes», en *Steuer und Wirtschaft*, 1974, pgs. 61-67.
- SÁNCHEZ LÓPEZ, Andrés (Dir.), «Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, Pamplona, Aranzadi, 2003, 589 pgs.
- SANZ GADEA, Eduardo, *Impuesto sobre Sociedades (Comentarios y casos prácticos)*, 4ª edición, Madrid, Centro de Estudios Financieros, 2004.
- SAX, Walter, *Das strafrechtliche «Analogieverbot». Eine methodologische Untersuchung über die Grenze der Auslegung im geltenden deutschen Strafrecht*, Göttingen, Vandenhoeck & Ruprecht, 1953, 153 pgs.
- SCHAUMBURG, Harald, «Zurechnung von Wirtschaftsgütern im nationalen sowie im Abkommensrecht», en *Zurechnung von Wirtschaftsgütern im Internationalen Steuerrecht*, Jürgen LÜDICKE (Hrsg.), Köln, Otto Schmidt, 2000, pgs. 53-86.
- SCHMIDT, Ludwig (Hrsg.), *Einkommensteuergesetz Kommentar*, 25 Auflage, München, Beck, 2006, 2536 pgs.
- SCHÖN, Wolfgang, *Die Auslegung europäischen Steuerrechts: das harmonisierte Steuerrecht zwischen nationalem Zivilrecht und europäischem Gemeinschaftsrecht*, Köln, Otto Schmidt, 1993, 84 pgs.
- *Die zivilrechtlichen Voraussetzungen steuerlicher Leistungsfähigkeit*, en *Steuer und Wirtschaft*, 2005, pgs. 247-255.
- SCHRÖDER, Jan, *Gesetzesauslegung und Gesetzesumgehung. Das Umgehungsgechäft in der rechtswissenschaftlichen Doktrin von der Spätaufklärung bis zum Nationalsozialismus*, Paderborn-München-Wien-Zürich, Schöningh, 1985, 144 pgs.
- SCHULZE-OSTERLOH, Joachim, Recensión a la obra: CREZELIUS, Georg, *Steuerrechtliche Rechtsanwendung und allgemeine Rechtsordnung: Grundlagen für eine liberale Besteuerungspraxis*, Herne, Neue Wirtschafts-Briefe, 1983, pg. 415., en *Steuer und Wirtschaft*, núm. 1, 1986, pgs. 74-81.
- *Zivilrecht und Steuerrecht*, en *Archiv für die civilistische Praxis*, Band 190, 1990, pgs. 139-164.
- SCHULZE ZUR WIESCHE, Dieter, «Die ertragsteuerliche Behandlung von Nießbrauch und Treuhand am Mitunternehmeranteil», en *Finanz-Rundschau*, 1999, pgs. 281-286.
- SCHWARZ, Bernhard (Hrsg.), *AO: Kommentar zur Abgabenordnung*, Band I. 10 Auflage. Freiburg: Haufe, 2004 (paginación por parágrafos).
- SEGURA MUÑOZ, Luis (et al.), «La base imponible», en *Análisis de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades y de su Reglamento*, Pamplona, Aranzadi, 1997, pgs. 59-360.
- SIMÓN ACOSTA, Eugenio, *La tributación de los préstamos hipotecarios antes y después de su reforma en la Ley de Presupuestos de 1988*, en *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 200, 1989, pgs. 479-504.
- *El delito de defraudación tributaria*, Pamplona, Aranzadi, 1998, 368 pgs.

- «El préstamo hipotecario en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados», en *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 379, 1999, pgs. 3-5.
- «Bonos austríacos: la interpretación económica que no muere. Comentario a la Resolución TEAC de 27 de enero 2000», en *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 9, 2000, pgs. 9-12 (BIB 2000, 382).
- «Fraude de ley y bonos austríacos», en *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 4, 2001 (BIB 2001, 838).
- SOLAZ SOLAZ, Esteban, «El delito fiscal: aspectos conflictivos», en *La ley penal: revista de derecho penal, procesal y penitenciario*, núm. 20, 2005, pgs. 80-100.
- SOLER ROCH, María Teresa, «La titularidad de la renta y el patrimonio en la nueva reforma», en *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 75, 1992, pgs. 399-418.
- SOTO NIETO, Francisco, «Del engaño bastante y del deber de autoprotección en el delito de estafa», en *Diario La Ley*, núm. 6514, 2006, pgs. 1913-1915.
- «Delito fiscal. Defraudación tributaria y fraude de ley», en *Diario La Ley*, núm. 6410, 2006, pgs. 1350-1353.
- SPITALER, Armin, «Die Annäherung des Steuerrechts an das Privatrecht», en *Deutsches Steuerrecht*, Heft 2, 1962, pgs. 29-33.
- «Die Einschränkung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise», en *Steuerberater Jahrbuch*, 1962/1963, pgs. 405-436.
- STADIE, Hoger, *Die persönliche Zurechnung von Einküften*, Berlin, Duncker & Humblot, 1983, 165 pgs.
- STEINBERG, Wilhelm, «Zur Frage der Einkunftsquelle und ihrer Zurechnung», en *Deutsche Steuer-Zeitung*, 1988, pgs. 315-319.
- STENGEL, Gerhard, *Die persönliche Zurechnung von Wirtschaftsgüter im Einkommensteuerrecht*, Rheinfelden-Berlin, Schäuble, 1990, 178 pgs.
- STOBBE, Thomas, «Ist der Maßgeblichkeitsgrundsatz bei der Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums anwendbar? Eine Analyse am Beispiel des Leasings und der Pensionsgeschäfte», en *Betriebs-Berater*, 1990, pgs. 518-525.
- STRECK, Michael, *Steuerungumgehung und Steuerhinterziehung*, en *Kölner Steuerdialog*, 1980, pgs. 3603-3606.
- THIEL, Jochem, «Gedanken zur Methode der steuerlichen Rechtsfindung», en *Steuerberater-Jahrbuch*, 1963/1964, pgs. 161-205.
- TIPKE, Klaus, «Steuerrecht und bürgerliches Recht», en *Juristische Schulung*, 1970, Heft 4, pgs. 149-154.
- «Über Grenzen der Auslegung und Analogie, behandelt am Beispiel der "Entstrickung". Zugleich Rezension der BFH-Urteile I 266/65 vom 16.7.69, I R 55/66 vom 28.4.71 und I R 205/66 vom 9.2.72», en *Steuer und Wirtschaft*, 1972, pgs. 264-269.
- «An den Grenzen der Steuerberatung: Steuervermeidung, Steuerungumgehung, Steuerhinterziehung», en *Steuerberater-Jahrbuch*, 1972/73, pgs. 509-532.

- «Rechtfertigung des Themas; Ziel der Tagung», en *Grenzen der Rechtsfortbildung durch Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht / herausgegeben im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V. von Klaus Tipke*, Köln, Otto Schmidt, 1982, pgs. 1-21.
- «Über teleologische Auslegung, Lückenfeststellung und Lückenausfüllung», en *Der Bundesfinanzhof und seine Rechtsprechung: Grandfragen-Grundlagenschrift für Hugo von WALLIS zum 75. Geburtstag am 12. April 1985*, Bonn, Stolfuss, 1985, pgs. 133-150.
- *Die Steuerrechtsordnung. Band I. Wissenschaftsorganisatorische, systematische und grundrechtlich-rechtsstaatliche Grundlagen*, Köln, Dr. Otto Schmidt, 1993, 515 pgs.
- *Die Steuerrechtsordnung. Band III: Föderative Steuerverteilung, Rechtsanwendung und Rechtsschutz, Gestalter der Steuerrechtsordnung*, Köln, Dr. Otto Schmidt, 1993, pg. 1593
-
- TIPKE, Klaus; KRUSE, Heinrich Wilhelm, *Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung*, 16 Auflage, Köln, Verlag Dr. Otto Schmidt, 1996 (paginación por párrafos).
- TIPKE, Klaus; LANG, Joachim, *Steuerrecht*, 17. völlig überarbeitete Auflage, Köln, Otto Schmidt, 2002, 996 pgs.
- TOMÁS MARTÍNEZ, Gema, «Fiducia, negocio fiduciario y titularidad fiduciaria: un recorrido a través de la doctrina y la jurisprudencia», en *Estudios de Deusto. Revista de la Universidad de Deusto*, vol. 72, 2004, pgs. 289-314.
- TRZASKALIK, Christoph, «Personal gebundene Einkommensteuerpflicht und Gesamtschuld», en *Steuer und Wirtschaft*, 1979, pgs. 97-112.
- ULMER, Eckhart, «Steuervermeidung, Steuerumgehung, Steuerhinterziehung», en *Deutsche Steuer-Zeitung*, 1986, pgs. 292-297.
- URÍA, Rodrigo, «Derecho fiscal y Derecho Mercantil», en *Hacienda Pública Española*, núm. 94, 1985, pgs. 31-46.
- VAN WEEGHEL, Stef, «Abuse of Tax Treaties», en *European Taxation*, 1996, pgs. 9-12.
- VANONI, Ezio, *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*, traducción y estudio introductorio de Juan Martín Queralt, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1973, 358 pgs.
- VARONA ALABERN, José Enrique, *El sector inmobiliario en el Impuesto sobre el Valor Añadido*, Valladolid, Lex Nova, 1991, 611 pgs.
- VEGA BORREGO, Félix Alberto, *Las medidas contra el treaty shopping: las cláusulas de limitación de beneficios en los convenios de doble imposición*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2003, 425 pgs.
- «Entidades extranjeras e Impuestos sobre la Renta: ¿Quién es el contribuyente?», en *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 259, 2004, pgs. 3-30.
- «El concepto de beneficiario efectivo en los Convenios para evitar la doble imposición», en *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 8, 2005, 20 pgs.

- VETSCH-HÜBSCHER, Jacob, *Die Umgehung des Gesetzes. Theorie, Rechtsprechung und Gesetzgebung*, Zürich, Orell Füssli, 1917, 311 pgs.
- VICENT CHULIÁ, Francisco, «Introducción general a las relaciones entre el Derecho Mercantil y el Derecho Fiscal», en *Hacienda Pública Española*, núm. 94, 1985, pgs. 79-110.
- VOGEL, Horst, «Zur einkommensteuerrechtlichen Behandlung des Nießbrauchs. Zugleich Anmerkung zum Urteil des Bundesfinanzhofs VIII R 146/73 vom 14.12.1976, en *Betriebs-Berater*, 1977, II, pgs. 1088-1091.
- VOGEL, Klaus, «Die Besonderheit des Steuerrechts», en *Deutsche Steuer Zeitung*, 1977, A, pgs. 5-12.
- «Das ungeschriebene Finanzrecht des Grundgesetzes», en *Gedächtnisschrift für Wolfgang Martens*, Berlin, de Gruyter, 1987, pgs. 265-279.
 - «Vergleich und Gesetzmäßigkeit der Verwaltung im Steuerrecht», en *Handelsrecht und Steuerrecht. Festschrift für Dr. Dr. h. c. Georg Döllerer*, Düsseldorf, IDW, 1988, pgs. 677-691.
 - «Grundzüge des Finanzrechts des Grundgesetzes» en *Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland* (Hrsg. von Josef Isensee und Paul Kirchhof), Band IV Finanzverfassung – Bundestaatliche Ordnung. Zweite, durchgesehene Auflage. Heidelberg, Müller, 1999, pgs. 3-86.
 - *Klaus Vogel on Double Taxation Convention. A Commentary to the OECD-, UN- and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation on Income and Capital With Particular Reference to German Treaty Practice*, Third Edition, Second reprint, The Hague, 1999, 1688 pgs.
- WALLIS, Hugo v, «Die wirtschaftliche Betrachtungsweise im Steuerrecht», en SPITALER (Hrsg.) *Probleme des Finanz- und Steuerrechts. Festschrift für Ottmar Bühler*, Köln, Otto Sshmidt, 1954, pgs. 251-277.
- WALZ, Wolfgang Rainer, *Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung. Grundlinien e. relativ autonomen Steuerrechtsdogmatik*, Heidelberg-Hamburg, Decker, 1980, 451 pgs.
- WANNEMACHER, Wolfgang (Gesamtverantwortung), *Steuerstrafrecht Handbuch*, 5 Auflage. Bonn-Berlin, Stolfuß, 2004, 1384 pgs.
- WEBER-GRELLET, Heinrich, «Auf den Schultern von Larenz: Demokratischrechtstaatliche Rechtsanwendung un Rechtsfortbildung im Steuerrecht», en *Deutsches Steuerrecht*, 1991, pgs. 438-445.
- «Die Bedeutung der Rechtsnatur des Steuerrechts für dessen Anwendung und Auslegung», en *Steuer und Wirtschaft*, 1993, pgs. 97-104.
 - «Maßgeblichkeitschutz und eigenständige Zielsetzung der Steuerbilanz», en *Der Betrieb*, 1994, pgs. 288-291.
 - «Die Bonner Schule. Anmerkungen zur Gedächtnisschrift für Brigitte Knobbe-Keuk», en *Finanz-Rundschau*, 1998, pgs. 35-40.
- WENZ, Helmut, *Die Rechtsfragen in der Steuerpraxis*, Ludwigshafen Rh., Friedrich Kiehl GMBH für Wirtschafts und Steuerrecht, 1956, 221 pgs.

— «Steuerrecht und Privatrecht», en *Staats und Verwaltungswissenschaftliche Beiträge. 10 Jahre Hochschule für Verwaltungswissenschaften Speyer*, Stuttgart: 1957, pgs. 299-317.

WERNDL, Joseph, *Wirtschaftliches Eigentum. Grundsätzliche Betrachtungen über die Zurechnung von Wirtschaftsgütern im Steuerrecht*, Köln, Peter Deubner, 1983, 286 pgs.

WOERNER, Lothar, «Die Steuerrechtsprechung zwischen Gesetzeskonkretisierung, Gesetzesfortbildung und Gesetzeskorrektur», en *Grenzen der Rechtsfortbildung durch Rechtsprechung und Verwaltungsvorschriften im Steuerrecht/herausgegeben im Auftrag der Deutschen Steuerjuristischen Gesellschaft e. V. von Klaus Tipke*, Köln, Otto Schmidt, 1982, pgs. 23-51.

WOERNER, Lothar, «Verfassungsrecht und Methodenlehre im Steuerrecht. Auf den Spuren von Heinrich Beisse», en *Finanz-Rundschau*, 1992, pgs. 226-233.

— «Spielraum der Rechtsanwendung im steuerlichen Eingriffsrecht. Theorie und Praxis», en *Gedächtnisschrift für Brigitte Knobbe-Keuk*, Köln, Otto Schmidt, 1997, pgs. 967-986.

ZIMMER, Frederik, «General Report», en *Cahiers de droit fiscal international. Volume LXXXVIIa. Form and substance in tax law*. The Hague: Kluwer Law International, 2002, pgs. 19-67.

ZORNOZA PÉREZ, Juan José «La simulación en Derecho Tributario», en *Los negocios anómalos ante el Derecho Tributario español*, *Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid*, núm. 16, 2000, pgs. 165-190.

— «Levantamiento del velo y determinación de la cuota en el delito de defraudación tributaria», en *Derecho de los Negocios*, núm. 136, 2002, pgs. 1-11.

NOTAS



ARANZADI
DERECHO
FISCAL

Desde hace ya algunos años es frecuente el manejo por los contribuyentes de estructuras fiduciarias con la intención prevalente, y en ocasiones única, de obtener ahorros impositivos o meros diferimientos de gravamen. Tanto la Administración Tributaria como los Tribunales de Justicia han tratado de dar respuesta a este fenómeno manejando distintos instrumentos aplicativos que van desde la consideración de los negocios fiduciarios como meras economías de opción, pasando por la utilización de técnicas antiabuso e incluso calificando a estos negocios como simulados.

En este trabajo, y partiendo de algunos casos célebres y relativos todos ellos a la imposición sobre la renta, trata de aportarse una solución distinta para este tipo de construcciones fiduciarias, partiendo de la regulación de los criterios de imputación de rentas en el IRPF, en el IS y en el IRNR.

Finalmente se analizan las ventajas de la solución propuesta frente a los intentos propuestos hasta hoy por la doctrina científica y administrativa y los tribunales. Así se ahonda en las especiales dificultades de aplicación y consecuencias punitivas de hacer frente a los negocios fiduciarios mediante la aplicación de las cláusulas de conflicto en la aplicación de la norma tributaria o de simulación.